ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 14. oktobrī [1]

I — Ievads

1. *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesas, Dānija) lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu pamatā ir jautājums par ienākumu no kuģu stāvvietu ūdenī iznomāšanas izpriecu ceļojumu kuģu ostā un izpriecu ceļojumu kuģu stāvvietu 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 — Kopēja 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 kuģu stāvvietas ūdenī un sauszemes tiek klasificētas kā "stāvvietas transportlīdzekļu novietošanai".

1 — Oriģinālvaloda — vācu.
2 — OV L 145, 1. lpp.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu 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 apliekama ar pievienotās vērtības nodokli, ir uzskatāma "ilglaicīga materiāla [..] īpašuma [pastāvīga ķermenisku [..] lietu] izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus."

3. Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktu noteiktos gadījumos no PVN maksāšanas atbrīvo:

"nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu, izņemot:

1. izmitināšanu, kā tā definēta dalībvalstu likumos, viesnīcu nozarē vai līdzīgas

funkcijas nozarēs, ieskaitot izmitināšanu tūristu nometnēs vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes vietām,

2. telpu un zemes gabalu [stāvvietu] izīrēšanu transportlīdzekļu [satiksmes līdzekļu] novietošanai,

3. pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu izīrēšanu,

4. seifu īri.

Dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus šā atbrīvojuma [no nodokļa] darbības jomai."

trības un siltuma piegāde, kas ir saistīta ar izīrēšanu vai iznomāšanu. Tomēr atbrīvojums no nodokļa neattiecas uz istabu izīrēšanu viesnīcās vai tām pielīdzināmos uzņēmumos, istabu izīrēšanu uzņēmumos, kuri tās izīrē uz laiku, kas nepārsniedz vienu mēnesi, kā arī kempinga, autostāvvietu vai reklāmas izvietošanas vietu, vai arī bagāžas glabātuvju izīrēšanu".

5. Papildus Dānijas 2001. gada norādījumos par administratīvo praksi pievienotās vērtības nodokļa piemērošanā D.11.8. punktā ir noteikts:

"Ar pievienotās vērtības nodokli apliek burātāju apvienību kuģu stāvvietu ūdenī, uz sauszemes, ostas un steķa laukumu izīrēšanu, arī tad, ja īre attiecas uz apvienības biedriem.

B — *Dānijas tiesības*

4. Dānijas likuma par pievienotās vērtības nodokli 13. panta 1. punkta 8. apakšpunktā ir paredzēts atbrīvot no aplikšanas ar pievienotās vērtības nodokli šādas preces un pakalpojumus:

"nekustamā īpašuma pārvaldīšana, izīrēšana un iznomāšana, kā arī gāzes, ūdens, elek-

Tādēļ pievienotās vērtības nodoklis ir maksājams par vietas īri, tostarp iespējamajiem papildu vai drošības naudas maksājumiem, ko īres gadījumā maksā pastāvīgie īrnieki, kā arī par ostas nodevām, ko maksā ostas viesi."

6. Saskaņā ar Pievienotās vērtības nodokļa likuma 39. panta 5. punktu nodoklis par

ostas ietaišu, izņemot ēku, uzstādīšanu, labošanu un uzturēšanu var tikt atskaitīts kā priekšnodoklis.

III — Fakti, prejudiciālie jautājumi un process

7. *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (Marselisborgas izpriecu ceļojumu kuģu ostas fonds, turpmāk tekstā — "*FML*") ir fonds, kas uztur un vada izpriecu ceļojumu kuģu ostu. *FML* izīrē kuģu stāvvietas ūdenī ostā un stāvvietas uz sauszemes ostas teritorijā jahtu novietošanai ziemošanai. Šie pakalpojumi tiek piedāvāti gan kopā, gan atsevišķi. Stāvvietas ūdenī var tikt izīrētas uz ilgāku, kā arī īsāku laika posmu, t.i., uz mēnesi un dienām.

8. Izīrējot ilgtermiņā vienlaikus stāvvietu ūdenī un uz sauszemes, īrniekam jānomaksā gan īres maksa, gan drošības nauda. Abu maksājumu apmērs cita starpā ir atkarīgs no attiecīgajam kuģim nepieciešamās vietas lieluma.

9. Kuģa īpašnieks pretī saņem tiesības uz gadu izmantot noteiktu stāvvietu ūdenī pie steķa vai pontonu tilta, kas ir atbilstoša kuģa izmēram. Ja stāvvietas lietotājs nevēlas izmantot savu vietu ilgāk par 24 stundām, tā tiek bez atlīdzības nodota lietošanā piestātnes viesiem. Turklāt īrnieks iegūst stāvvietu uz sauszemes, kas sastāv no numurēta eliņa ostas teritorijas īpaši atvēlētā vietā, kur tas var uzglabāt savu kuģi pēc sezonas beigām un kuram viņam ir brīva pieeja. Visbeidzot, īrnieks ir tiesīgs izmantot kopējās ostas labierīcības, tādas kā tualetes un mazgāšanās telpas.

10. Kuģu īpašniekiem, kuri īrē tikai vienu stāvvietu ūdenī uz mēnesi vai ilgāku laika posmu, drošības nauda nav jāmaksā. Tā vietā tiek noteikta augstāka īres maksa. Viņiem uz īres periodu tiek noteikta konkrēta vieta. Burātājiem, kuri kā viesi paliek ostā vienu vai vairākas dienas, tiek ierādītas brīvās stāvvietas.

11. Iepriekš minētās stāvvietas uz sauszemes var tikt izīrētas arī atsevišķi no stāvvietām ūdenī.

12. Nodokļu pārvalde paziņoja *FML*, ka tās darījumi kopumā ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli. Atbildot uz *FML* celto prasību par šo lēmumu, *Landsskatteret*

(Dānijas pirmās instances tiesa) apstiprināja nodokļu pārvaldes viedokli jautājumā par stāvvietām ūdenī. Uz to izīrēšanu neattiecoties atbrīvošana no nodokļa maksājuma par nekustamā īpašuma izīrēšanu. Turpretī stāvvietu uz sauszemes izīrēšanu tiesa uzskata par atbrīvojamu no nodokļa maksājuma. Gan *FML*, gan *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija) šo lēmumu pārsūdzēja *Vestre Landsret*, kura saskaņā ar EKL 234. pantu ar 2002. gada 22. novembra lēmumu uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdzienā "nekustamā īpašuma izīrēšana" ietilpst kuģu stāvvietu izīrēšana, kas izpaužas kā novietošana uz sauszemes ostas teritorijā, kā arī norobežotā un identificējamā stāvvietā ūdenī?

2) Vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 2. apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jēdzienā "satiksmes līdzekļi" ietilpst arī kuģi?"

13. Tiesas procesā *FML*, Dānijas un Grieķijas valdības, kā arī Komisija izklāstīja savu viedokli. Lietas dalībnieki, izņemot *FML*, uzskata, ka kuģu stāvvietu ūdenī un uz sauszemes izīrēšana ir pakļauta aplikšanai ar pievienotās vērtības nodokli. Lai arī dalībvalstis uzskata, ka stāvvietas ūdenī jebkurā gadījumā nav nekustamais īpašums direktīvas izpratnē, Komisijai šajā jautājumā ir cits viedoklis. Tomēr Komisijas un valdību viedokļi saskan jautājumā, ka izņēmumi no atbrīvojuma maksāt pievienotās vērtības nodokli ir attiecināmi uz transportlīdzekļu stāvvietām. Saskaņā ar *FML* viedokli transportlīdzekļu stāvvietu regulējums nav attiecināms uz kuģu stāvvietām.

IV — Tiesiskais vērtējums

14. Prejudiciālajos jautājumos ir lūgts interpretēt 13. panta B daļas b) punktā ietverto normu par nekustamā īpašuma izīrēšanas atbrīvošanu no pievienotās vērtības nodokļa. Tāpēc pirmais jautājums ir par to, vai kuģu stāvvieta ūdenī ostas teritorijā un kuģu stāvvieta uz sauszemes ir uzskatāmas par nekustamo īpašumu. Lai atbildētu uz otro jautājumu, jānoskaidro, vai transportlīdzekļu stāvvietu izīrēšanas izslēgšana no izņēmumiem ir piemērojama arī šādām stāvvietām kuģiem.

A — *Sākotnējie apsvērumi*

15. Pirms pāriet pie prejudiciālo jautājumu iztirzāšanas, jāatgādina, ka Sestās direktīvas 13. pantā noteiktie izņēmumi ir autonomi Kopienu tiesību jēdzieni un tālab tiem ir piešķirama Kopienu definīcija [3].

16. No direktīvas sistēmas šeit pārbaudāmajām normām izriet šādi interpretācijas pamatprincipi: tā kā atbrīvojumi no nodokļa maksājumiem veido izņēmumus no vispārējā principa, ka visi pakalpojumi, ko nodokļu maksātājs sniedz pret atlīdzību, ir apliekami ar pievienotās vērtības nodokli, jēdziens "nekustamā īpašuma izīrēšana" ir interpretējams šauri [4]. Sakarā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 2. apakšpunktā noteikto izņēmumu par transportlīdzekļu novietošanas atbrīvošanu no nodokļa attiecīgajam apgrozījumam tiek piemērots direktīvas vispārējais regulējums; tādēļ šī norma nevar tikt interpretēta šauri [5].

17. Tomēr direktīvas interpretācija nebūtu nepieciešama, ja Dānija būtu izmantojusi iespēju paredzēt citus izņēmumus papildus tiem, kas noteikti Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 1.–4. apakšpunktā. Kā atzīmēja Komisija, atsaucoties uz spriedumu lietā *Far* [6], Sestā direktīva dalībvalstīm dod plašu rīcības brīvību. Tādējādi Dānija varēja tieši noteikt, ka kuģu stāvvietu ūdenī izīrēšana, tāpat kā stāvvietu izīrēšana, tiek aplikta ar pievienotās vērtības nodokli.

18. Ja dalībvalsts tomēr vēlas šīs tiesības izmantot, tad tai ir jāpieņem atbilstošs tiesiskais regulējums par pievienotās vērtības nodokli. Nepietiek ar to, ka valsts tiesību normas, kas pārsvarā ir saskaņotas ar Sesto PVN direktīvu, tiek papildinātas ar administratīvās prakses palīdzību vai valstī saistošām administratīvām instrukcijām, saskaņā ar kurām nodoklis tiek uzlikts arī citos gadījumos [7].

3 — 2000. gada 12. septembra spriedums lietā C-358/97 Komisija/Īrija (*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/Īrija (minēts 3. zemsvītras 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. zemsvītras 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. ģenerāladvokāta Džeikobsa 2002. gada 6. jūnija secinājumus lietā C-315/00 *Maierhofer* (*Recueil*, I-565. lpp., 27. un 28. punkts) un 1989. gada 17. maija secinājumus lietā 173/88 *Henriksen* (1989. gada 13. jūlija spriedums, *Recueil*, I-2763. lpp., I-2770. lpp., 22. punkts).

19. Tāpēc 2001. gada norādījumos par pievienotās vērtības nodokļa piemērošanu [8] izklāstīto administratīvo praksi, saskaņā ar kuru kuģu stāvvietas ūdenī tiek apliktas ar nodokli, nevar interpretēt kā valsts paplašinātu izņēmumu no vispārējā izņēmuma, kas attiecas uz nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu.

20. Saskaņā ar valsts tiesību normām nodokļu maksātāji ir tiesīgi atskaitīt priekšnodokli par izmaksām, kas saistītas ar ostu iekārtu uzstādīšanu, remontu un apkalpošanu tiktāl, ciktāl šīs izmaksas neattiecas uz ēkām. Tas norāda uz to, ka Dānijas likumdevējs šīs izmaksas uzskata par apliekamām ar nodokli. Tomēr arī šī netiešā norāde viennozīmīgi neliecina par jaunu izņēmumu no nodokļa atbrīvojuma par nekustāmā īpašuma izīrēšanu.

21. Ņemot vērā, ka Dānijas likumā par pievienotās vērtības nodokli nav speciālas normas par kuģu stāvvietu ūdenī izīrēšanas aplikšanu ar nodokli, ir jānoskaidro, vai šī darbība ir uzskatāma par nekustamā īpašuma izīrēšanu un, iespējams, arī par satiksmes līdzekļu novietošanu Sestās direktīvas izpratnē.

8 — Skat. 5. zemsvītras piezīmi.

B — *Nekustamā īpašuma izīrēšana (pirmais prejudiciālais jautājums)*

22. Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkts nesatur jēdziena "nekustamā īpašuma izīrēšana" definīciju un arī neatsaucas uz tās definīciju dalībvalstu likumdošanā. [9]

23. Tomēr no pastāvīgās judikatūras, pirmkārt, izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta izpratnē nekustamā īpašuma izīrēšanas galvenā iezīme ir tāda, ka attiecīgajai personai uz noteiktu laiku pret atlīdzību tiek piešķirtas tiesības iegūt lietojumā nekustamo īpašumu kā zemes īpašniekam, liedzot šīs tiesības jebkurai citai personai. [10]

24. Otrkārt, izvērtējot jautājumu, kā noteikt, kādi darījumi ir apliekami ar nodokli, ir jāizvērtē visi apstākļi, kuros šie darījumi notiek. [11]

9 — Spriedums lietā "Goed Wonen" (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 44. punkts) un *Sinclair Collis* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 24. punkts).

10 — Spriedums "Goed Wonen" (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 55. punkts) un lietā *Sinclair Collis* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 25. punkts), kā arī 2001. gada 9. oktobra spriedumā 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. zemsvītras piezīmē, 26. punkts) un spriedums *Sinclair Collis* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 26. punkts).

25. *FML* piedāvājums aptver gan stāvvietu ūdenī ostā, gan stāvvietu uz sauszemes izīrēšanu kuģu pārziemošanai. Lai gan šie pakalpojumi tiek piedāvāti vienlaicīgi, jautājums par to, vai šajos gadījumos tiek izīrēts nekustamais īpašums, katram novietošanas veidam ir jāskata atsevišķi.

26. Tam, ka par vienlaicīgu stāvvietas ūdenī un uz sauszemes izīrēšanu ir paredzēta kopēja maksa, nav izšķiroša nozīme [12].

27. Izšķiroša nozīme drīzāk ir tam, ka kuģa stāvvieta ūdenī un uz sauszemes var tikt izīrēta atsevišķi tā, ka no ekonomiskā viedokļa tie faktiski ir divi atsevišķi pakalpojumi, nevis vienots pakalpojumus [13]. Neviens no kuģu novietojuma veidiem nevar tikt uzskatīts par pamatpakalpojumu vai par papildu pakalpojumu, kam būtu piemērojams tāds pats nodoklis kā pamatpakalpojumam [14].

28. Jautājumā par stāvvietām uz sauszemes no lēmumā lūgt prejudiciālu nolēmumu ietvertās informācijas izriet, ka katra no šīm vietām ir precīzi norobežota un apzīmēta. Īrniekam ir ekskluzīvas tiesības lietot eliņu noteiktā laika periodā. Viņam ir neierobežota pieeja šai vietai. Īres līguma darbības laikā neviens cits kuģa īpašnieks bez īrnieka ziņas nav tiesīgs to aizņemt. Tādējādi runa ir par nekustamā īpašuma izīrēšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē.

29. Sarežģītāks ir jautājums par stāvvietas ūdenī ostā kvalifikāciju. Arī šajā gadījumā ir skaidrs, ka stāvvietas tiek norobežotas no pārējās ostas akvatorijas ar piestātnēm un pāļiem. Dānijas un Grieķijas valdības apšauba to, ka stāvvietas ūdenī 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, iekšējie ūdens ceļi var atrasties personas īpašumā vai valdījumā. Kā izriet no lēmuma lūgt prejudiciālu nolēmumu, *FML* ir ostas teritorijas īpašnieks. Tas, ka teritorija pilnībā vai daļēji atrodas zem ūdens, neliedz to klasificēt kā nekustamo īpašumu, ko iespējams izīrēt

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

13 — Spriedums *CCP* (minēts 12. zemsvītras piezīmē, 29. punkts).

14 — Spriedums lietā *CCP* (minēts 12. zemsvītras piezīmē, 30. punkts) un 1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-308/96 un C-94/97 *Madgett* un *Baldwin* (*Recueil*, I-6229. lpp., 24. punkts); skat. arī jo īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Henriksen* (minēts 7. zemsvītras piezīmē, 14.–16. punkts), kurā tiesa garāžas īri salīdzinājumā ar dzīvokļa īri atzina kā papildu pakalpojumu, kas pieskaitāms izņēmumiem, kas atbrīvojami no nodokļa maksājuma, par zemes gabalu izīrēšanu.

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, jāattiecina arī uz atsevišķām tās daļām.

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

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

33. Īres attiecību pastāvēšanu neizslēdz tas, ka *FML* stāvvietas ūdenī to īpašnieka īslaicīgas prombūtnes laikā var ierādīt viesiem.

34. Jāatzīst, ka nekustamā īpašuma izīrēšanas iezīme ir tāda, ka īrnieks iegūst nekustamo īpašumu valdījumā un tam ir tiesības jebkurā brīdī liegt to izmantot citiem. Tomēr var pastāvēt arī tādas īres attiecības, kur vairāki īrnieki drīkst izmantot to pašu īres priekšmetu, bet kādam no īrniekam ir prioritāras lietošanas tiesības.

35. Tā tas ir arī šajā gadījumā. Īrnieks, kurš noslēdzis ilgtermiņa īres līgumu, var brīvi izlemt, vai viņš savu kuģi izņems no stāvvietas, vai nē. Ne *FML*, ne kāds cits kuģa īpašnieks īres attiecību pastāvēšanas laikā nevar lūgt atbrīvot stāvvietu ūdenī. Tikai gadījumā, ja īrnieks izlemj neizmantot savu stāvvietu ilgāk par 24 stundām, ostas administrācija var uz laiku nodot vietu lietošanā citam kuģa īpašniekam.

36. Tādēļ atbilde uz pirmo jautājumu ir, ka jēdziens "nekustamā īpašuma iznomāšana un izīrēšana" Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē ietver gan norobežotas ostas akvatorijas daļas izīrēšanu kuģa stāvvietai ūdenī, 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 atbrīvojuma maksāt pievienotās vērtības nodokli par stāvvietu izīrēšanu ir iekļaujama kuģu stāvvietu izīrēšana. Iesniedzējtiesai šaubas radīja tas, ka dāņu valodas versijā tiek izmantots jēdziens "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 iesniedzējtiesa, Komisija un attiecīgās valdības, direktīvas tulkojumos citās valodās šī problēma neparādās, jo citās valodās tiek lietots neitrāls jēdziens, kas var aptvert arī kuģus [15].

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

40. Arī citu valodu tulkojumos, līdzīgi kā dāņu, tomēr nav īsti skaidrs, vai jēdziens "stāvvietas satiksmes līdzekļu novietošanai" ietver arī kuģu stāvvietas ūdenī un attiecīgi stāvvietas uz sauszemes. Ja frāzes nozīmi nav iespējams noteikt tikai ar gramatiskās interpretācijas metodes palīdzību, lai precīzāk noteiktu tās saturu, ir jāņem vērā konteksts, kādā tas tiek minēts, un Sestās direktīvas struktūra [17].

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

42. Tomēr, apskatot Sestās direktīvas vācu valodas versiju, rodas šaubas par šādas

15 — Angļu valodas versijā minēts jēdziens "vehicles", franču — "véhicules", spāņu — "vehículos", portugāļu — "veículos", itāļu — "veicoli", holandiešu — "voertuige" un zviedru — "fordon".

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

17 — 1997. gada 5. jūnija spriedums lietā C-2/95 *SDC* (*Recueil*, I-3017. lpp., 22. punkts) un spriedums *Henriksen* (minēts 14. zemsvītras piezīmē, 10. un 11. punkts).

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 jēdziens "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. Arī šajā gadījumā jēdziens "satiksmes līdzeklis" aptver kuģus un lidmašīnas.

44. Tā kā direktīvā dažādās vietās minēto terminu "satiksmes līdzeklis" un "transportlīdzeklis" izpēte mums nepalīdz, tad tas, vai kuģi atbilst transportlīdzekļa jēdziena saturam, kas minēts Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 2. apakšpunktā, ir jāpārbauda, ņemot vērā nekustamā īpašuma iznomāšanas atbrīvojuma no nodokļa jēgu un mērķi un izņēmumus no šī atbrīvojuma.

45. Nekustamā īpašuma izīrēšanas atbrīvošanai no nodokļa maksājuma pamatā ir divi iemesli. Vispirms, kā to norādīja ģenerāladvokāts Džeikobss savos secinājumos *Blasi* [18] lietā — jau izmantots nekustamais īpašums nav ražošanas procesa rezultāts. Pēc būves uzcelšanas un nodošanas ekspluatācijā nekustamais īpašums faktiski tiek izmantots pasīvi, neradot pievienoto vērtību [19]. Tādēļ ar pievienotās vērtības nodokli apliek tikai pirmreizēju sagatavota apbūves gabala pārdošanu, kā arī būves nodošanu ekspluatācijā [20], bet turpmāku jau iepriekš apdzīvotu ēku pārdošanu un to izīrēšanu ar pievienotās vērtības nodokli neapliek.

46. Turklāt lielākajā daļā dalībvalstu pirms saskaņošanas, kas veikta saskaņā ar Sesto direktīvu, sociālu iemeslu dēļ par dzīvojamo telpu īri pievienotās vērtības nodoklis nebija jāmaksā [21]. Tika uzskatīts, ka, pieņemot Sesto direktīvu, bija jāpieturas pie šī principa, lai novērstu dzīvojamo telpu īres sadārdzināšanos.

47. Neviens no šiem abiem attaisnojumiem atbrīvošanai no nodokļa neattiecas uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 1.–

18 — Ģenerāladvokāta Džeikobsa 1997. gada 25. septembra secinājumi lietā *Blasi* (iepriekš minēta 5. zemsvītras piezīmē, 15. un 16. punkts).

19 — Citādi ir gadījumā, ja uz zemes gabala uzbūvētas uzņēmuma ražotnes un zemes gabals kā ražošanas faktors tiek iekļauts investīcijās.

20 — Skat. Sestās direktīvas 4. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktu.

21 — Skat. Komisijas priekšlikumu par Sesto direktīvu (*Bulletin des Communautés Européennes, supplément* 11/73, 17. lpp.).

4. apakšpunktā nosauktajiem gadījumiem, tādējādi šie īpašie nekustamā īpašuma izīrēšanas gadījumi tika izslēgti no tiem, kuriem piemērojams nodokļa atbrīvojums, un tie ir atkal aplikti ar nodokli.

48. Šo pakalpojumu raksturīga iezīme, pirmkārt, ir aktīva nekustamā īpašuma izmantošana. Tādējādi viesnīcu numuru un stāvvietu izīrēšana kempinga laukumos 1. punkta nozīmē aptver daudzus citus pakalpojumus, kuri ietver vairāk nekā telpu vai stāvvietu ierādīšanu.

49. Tomēr šim argumentam attiecībā uz satiksmes līdzekļu stāvvietu iznomāšanu 2. punkta izpratnē nav būtiskas nozīmes, lai arī šeit varētu tikt iekļauti papildu pakalpojumi, kā, piemēram, stāvvietas apsardze. Šajā sakarā izšķiroša nozīme ir otrajam aspektam, proti, sociālpolitiska pamatojuma trūkumam, lai ieviestu atbrīvojumu no nodokļa.

50. Kuģu stāvvietu ūdenī izīrēšana arī ietver daudz intensīvāku nekustamā īpašuma izmantošanu, kas ir vispārēji raksturīga iezīme darbībām, kuras ietvertas Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 1.–4. apakšpunktā noteiktajos izņēmumos. Tādējādi — līdzīgi kā kempinga laukumos — bez vietas ūdenī un stāvlaukuma tur tiek nodrošinātas arī citas labierīcības, piemēram, sanitārais mezgls. Turklāt stāvvietas ūdenī ir jāaprīko ar laipām un speciālām ierīcēm kuģu stiprināšanai, kas ūdens ietekmes dēļ ir regulāri jāpārbauda un jāatjauno.

51. Arī sociālie apsvērumi, kuri sākotnēji ietekmēja nekustamā īpašuma izīrēšanas atbrīvojumu no nodokļa, acīmredzami neattiecas uz stāvvietu ūdenī iznomāšanu atpūtas kuģiem.

52. Ievērojot Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta mērķus, nav saprātīgi interpretēt šīs normas 2. apakšpunktu tā, ka tas ir piemērojams arī attiecībā uz izpriecu ceļojumu kuģu stāvvietu ūdenī un novietņu iznomāšanu. Šāda interpretācija atbilst arī principam, ka šī norma nav interpretējama šauri.

V — Secinājumi

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 jēdzienā "nekustamo īpašumu izīrēšana un iznomāšana" ietilpst stāvvietu kuģu pietauvošanai ūdenī, kā arī stāvvietu kuģu novietošanai uz sauszemes ostas teritorijā izīrēšana;

2. Sestās Direktīvas 77/388 /EEK 13. panta B daļas b) punkta 2. apakšpunkts ir piemērojams gan kuģu stāvvietu ūdenī, gan uz sauszemes izīrēšanai."