

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 16. decembrī*

Lieta C-270/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Court of Session (Scotland)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 10. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 14. jūlijā, tiesvedībā

MacDonald Resorts Ltd

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

* Tiesvedības valoda — angļu.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents), M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāte V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 10. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *MacDonald Resorts Ltd* vārdā — K. Tairs [*C. Tyre*], QC, un D. Smols [*D. Small*],
advocate,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — S. Hetavejs [*S. Hathaway*] un F. Penlingtone [*F. Penlington*], pārstāvji, kuriem palīdz P. Mentls [*P. Mantle*], *barrister*,
- Grieķijas valdības vārdā — G. Kanelopuls [*G. Kanellopoulos*], S. Trekli [*S. Trekli*],
M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*] un S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*], pārstāvji,

— Portugāles valdības vārdā — L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*], pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā — M. Afonso [*M. Afonso*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2010. gada 7. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 2., 9., 10. pantu un 13. panta B daļas b) punktu 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 (OV L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK (OV 2002, L 15, 24. lpp.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”).
- ² Šis lūgums ticis iesniegts prāvā starp *MacDonald Resorts Ltd* (turpmāk tekstā — “MRL”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs* (turpmāk tekstā — “Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes”) par noteiktiem MRL sniegtajiem pakalpojumiem piemērojamo režīmu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) jomā.

Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktīvas 9. pantā ir noteikts:

“1. Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgas iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.

2. Tomēr:

- a) ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta, ieskaitot nekustamā īpašuma aģentu un ekspertu pakalpojumus, kā arī būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumus, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumus, ir vieta, kur atrodas īpašums;

[..].”

4 Sestās direktīvas 10. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

“1. a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasējams;

- b) nodoklis kļūst “iekasējams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. Preču piegādes, izņemot 5. panta 4. punkta b) apakšpunktā minētās preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada vēlākus rēķinu pārskatus vai maksājumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi. Dalībvalstis var paredzēt, ka dažos gadījumos preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu, kas īstenota pastāvīgi kādā laika periodā, uzskata par tādu darbībām, kas īstenotas vismaz viena gada intervālos.

Tomēr, ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.

Neatkarīgi no iepriekš izklāstītajiem noteikumiem dalībvalstis var noteikt, ka dažiem darījumiem vai nodokļa maksātāju kategorijām nodoklis kļūst iekasējams vai nu:

— ne vēlāk par faktūras, izdošanu, vai

— ne vēlāk par cenas saņemšanu, vai

— gadījumā, ja nav izdota faktūra, vai [tā ir izdota] vēl, — noteiktā laikā no darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, dienas.”

5 Sestās direktīvas 13. panta B daļā ir noteikts:

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

[..]

b) 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 izīrēšanu transportlīdzekļu novietošanai;
3. Pastāvīgi uzstādītu iekārtu un mehānismu izīrēšanu;

4. Seifu īri.

Dalībvalstis var piemērot papildu izņēmumus šā atbrīvojuma darbības jomai.

[..]”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

MRL darbība

- ⁶ *MRL* ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese atrodas Apvienotajā Karalistē. Tā ir reģistrēta Apvienotās Karalistes PVN maksātāju reģistrā, kā arī *IVA* reģistrā, kas ir Spānijas PVN ekvivalents.
- ⁷ *MRL* Apvienotajā Karalistē un Spānijā nodarbojas ar daļlaika lietojuma tiesību (“time-sharing”) pārdošanu attiecībā uz mājokļiem, kas atrodas šajās abās dalībvalstīs esošajos tūrisma mītņu kompleksos (turpmāk tekstā — “daļlaika lietojuma tiesības”). Tā izmanto vienādus līgumu dokumentus Apvienotajā Karalistē un Spānijā.

- 8 Kopš 2003. gada 3. oktobra *MRL* pārdod jaunu preci, kas ietver “opciju” programmu ar nosaukumu “Options by Macdonald Hotels and Resorts” (*Macdonald Hotels and Resorts* opcijas, turpmāk tekstā — “opciju programma”). Šīs programmas izveides mērķis bija labāk izmantot nepārdotās daļlaika lietojuma tiesības un piedāvāt *MRL* klientiem lielāku elastību attiecībā uz tās mītņu lietošanas kārtību, it īpaši attiecībā uz mītņu izvēli un dzīvošanas laikposmu.

- 9 Lai ieviestu opciju programmu, *MRL* nodibināja klubu ar tādu pašu nosaukumu “Options by Macdonald Hotels and Resorts” (turpmāk tekstā — “klubs”). Tā ir bezpeļņas organizācija bez juridiskas personas statusa, kuras darbību reglamentē rakstveida statūti (turpmāk tekstā — “statūti”). Saskaņā ar statūtiem kluba galvenais mērķis ir “nodrošināt biedriem tiesības rezervēt brīvdienu mītnes un citas papildu priekšrocības konkrētiem laikposmiem katru gadu nākamo 30 gadu laikā, kas paredzēti saskaņā ar [opciju programmu] atbilstoši šajos statūtos noteiktajam”.

- 10 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka šo statūtu un ar to saistīto līgumu galvenās pazīmes var raksturot šādi:
 - klubs ir izveidots uz 30 gadiem, tātad no 2003. gada 3. oktobra līdz 2033. gada 2. oktobrim;

 - *MRL* ir dibinātāja, kuras tiesības un pienākums ir vadīt kluba darbību un kārtot tā lietas, pārvaldīt opciju programmu, kā arī veikt visas nepieciešamās darbības, kuras tā uzskata par nepieciešamām šī mērķa sasniegšanai;

- *MRL* kā dibinātāja ir iecēlusi administratoru (*trustee*), kuram tā nodevusi savas tiesības uz visām daļlaika lietojuma tiesībām savos mājokļos, uz kuriem attiecas daļlaika lietojuma sistēma. Saskaņā ar statūtiem *MRL* piederēja “tiesības uz punktiem”, kas ir saistīti ar šiem mājokļiem. *MRL* šīs tiesības var nodot parastajiem biedriem;

- *MRL* klienti, kas piesakās dalībai opciju programmā un izpilda dalības nosacījumus, kļūst par parastajiem kluba biedriem. Viņi iegūst “tiesības uz punktiem”, vai nu *MRL* tās nododot viņiem, vai arī nododot administratoram daļlaika lietojuma tiesības uz noteiktām nedēļām;

- *MRL* piešķir vērtību visām nedēļu lietojuma tiesībām, kas ir pieejamas biedriem. Šī vērtība tiek izteikta kā konkrēts punktu skaits, kas atkarīgs no mītnes atrašanās vietas, standarta un veida, kā arī no attiecīgā gada laikposma. Biedri katru gadu atkarībā no viņiem piederošajām tiesībām uz punktiem saņem konkrētu punktu skaitu. Konkrētajā gadā viņi var šos punktus pārvērst noteiktas mītnes lietošanā noteiktā laikposmā, ievērojot izvēli, kāda viņiem ir atbilstoši viņu punktiem un pieejamajām lietojuma nedēļām. Jēdziens “tiesības uz punktiem” nozīmē, ka biedriem katru gadu ir tiesības saņemt zināmu punktu skaitu, lai tie varētu izmantot savas mītnes lietojuma tiesības attiecīgajā gadā;

- kļūstot par opciju programmas biedru, iestāšanās maksa nav jāmaksā, bet piesakoties jaunajam parastajam biedram ir jāiegādājas “tiesības uz punktiem” atbilstoši divām iespējamām metodēm. Vai nu tas šādas tiesības iegādājas no *MRL* par pašreizējo vienības cenu GBP 2,50, ja vien nav reklāmas atlaides. Pirkums notiek saskaņā ar “Punktu pirkuma līgumu”, ko jaunais biedrs noslēdz ar *MRL*. Vai arī tas

“tiesības uz punktiem” iegūst apmaiņā pret administratoram nodotajām daļlaika lietojuma tiesībām, kas iepriekš iegādātas no *MRL*, un samaksājot “atlīdzību par statusa paaugstināšanu”;

- šo otro metodi var izpildīt divos veidos. No vienas puses, persona, kurai jau pieder no *MRL* nopirkta daļlaika lietojuma tiesības, mītņi, uz kuru attiecas šīs tiesības, var iekļaut opciju programmā, noslēdzot ar *MRL* “līgumu par statusa paaugstināšanu” un tādējādi iegūstot šīm daļlaika lietojuma tiesībām atbilstošas “tiesības uz punktiem”. No otras puses, persona, kurai nepieder daļlaika lietojuma tiesības, var noslēgt ar *MRL* “atpirkšanas un statusa paaugstināšanas līgumu”, saskaņā ar kuru persona nopērk šādas tiesības un vienlaikus tās nodod iekļaušanai opciju programmā. Biedri, kuri ir noslēguši vienu no minētajiem līgumiem, tiek saukti par “paaugstināta statusa biedriem”. Šāds biedrs saglabā tiesības, kuras viņš var izmantot katra gada pirmajos divos mēnešos, izvēlēties daļlaika lietojuma tiesības, kuras viņš attiecīgajā gadā ir nodevis opciju programmai. Pretējā gadījumā viņš saņem punktu skaitu, kuru var izmantot citu opciju programmā ietvertu līdzvērtīgu mītņu lietošanai. Ja paaugstināta statusa biedrs savas daļlaika lietojuma tiesības ir nodevis administratoram, tās kļūst pieejamas pārējiem biedriem, kuri savus punktus var pārvērst, lai attiecīgo mītņi lietotu šīm lietojuma tiesībām atbilstošajās nedēļās;
- parastie biedri apņemas segt ikgadējās administratīvās izmaksas atbilstoši to “tiesību uz punktiem” skaitam, kā arī mītņu rezervāciju apstrādei nepieciešamās izmaksas punktu pārvēršanas brīdī. Maksājums *MRL* tiek veikts Skotijā;
- parastie biedri jebkurā laikā var no *MRL* nopirkt papildu “tiesības uz punktiem”;

- *MRL* var biedriem atļaut apmainīt to punktus pret izmitināšanu *MRL* pārvaldītajās viesnīcās vai pret citiem pakalpojumiem. Tāpat *MRL* ir biedriem piedāvājuši iespēju iepriekš līdz pat desmit mēnešiem pieprasīt punktu apmaiņu pret trim, četrām vai septiņām diennaktīm vienā no vairāk nekā 70 viesnīcām, ja vien istabas ir pieejamas. Šādi rezervēšanai nepieciešamais punktu skaits ir atkarīgs no attiecīgo viesnīcu konkrētās kategorijas. Pēc rezervācijas apstiprināšanas *MRL* apņemas viesnīcai segt izmitināšanas izmaksas;
- biedri gada laikā neizmantotos punktus var uzkrāt un izmantot nākamajā gadā. Biedrs var uzkrāt visus punktus, uz kuriem tam ir tiesības, ja pieprasījums ir iesniegts ne vēlāk kā deviņus mēnešus pirms pašreizējā gada beigām, un līdz pat 50 % no šiem punktiem var uzkrāt, ja pieprasījums ir iesniegts deviņus līdz trīs mēnešus pirms pašreizējā gada beigām;
- apgrieztā nozīmē — biedri vēlākais trīs mēnešus pirms gada beigām var aizņemt punktus kredītā no tiem punktiem, kas tiem pienāksies par nākamo gadu, lai varētu veikt rezervāciju, kurai ir nepieciešams vairāk punktu nekā viņiem ir par pašreizējo gadu, rezervācijas brīdī samaksājot prognozējamās nākamā gada administratīvās izmaksas;
- *MRL* arī var parūpēties, lai kluba biedriem būtu pieejamas ārējas (proti, trešo personu pārvaldītas) daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas programmas. Tādējādi *MRL* ir izveidojusi saiknes ar vienu no šādām programmām, kas saucas “Interval International”, kā rezultātā, pievienojoties opciju programmai, biedri bez papildu samaksas uz diviem gadiem kļūst par minētās *Interval International* programmas biedriem. Pēc tam biedri var turpināt savu dalību šajā programmā, noslēdzot atsevišķu līgumu un maksājot attiecīgos izdevumus. Šāda papildu dalība opciju programmas biedriem sniedz tiesības apmainīt tajā ietvertās lietojuma nedēļas, par kurām viņi konkrētajā gadā ir pārvērsuši savus punktus, pret mītnēm, kuras ir nodevuši citi *Interval International* programmas biedri. *MRL* ir tiesības izbeigt

vai mainīt piederību ārējai daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas programmai, kuras organizēšanu tā ir nodrošinājusi;

- *MRL* ir pilnvarota jebkurā brīdī izslēgt no opciju programmas jebkuru lietojuma nedēļu, kas atbilst administratoram nodotajām daļlaika lietojuma tiesībām. Taču tai ir jānodrošina, ka vienmēr ir pieejams pietiekams daudzums mītņu, lai varētu tikt izmantotas visas “tiesības uz punktiem”, kas pieder pašai un parastajiem biedriem. *MRL* ir arī tiesības noteikt un mainīt mītņu klasifikāciju punktu izteiksmē un no jauna izveidot punktus un “tiesības uz punktiem”, saskaņoti paaugstinot vai samazinot to skaitu, vienlaikus saglabājot to vērtību.

Process valsts iestādēs

- 11 Pamata lieta ir par to, kā, nosakot PVN, pareizi klasificēt noteiktus pakalpojumus, kurus *MRL* sniedz daļlaika lietojuma tiesību nodošanas ietvaros. Strīdīga ir arī šo pakalpojumu sniegšanas vieta.
- 12 Šīs tiesvedības pamatā ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* 2004. gada martā pieņemtais lēmums, saskaņā ar kuru, no vienas puses, *MRL* “tiesību uz punktiem” nodošana ir ar nodokli apliekama priekšrocību piešķiršana, kas izriet no pievienošanās klubam, un, no otras puses, šī pakalpojuma sniegšanas vieta ir Apvienotā Karaliste.

- ¹³ *MRL* šo lēmumu pārsūdzēja, iesniedzot prasības pieteikumu *VAT and Duties Tribunal, Edinburgh* [Edinburgas Pievienotās vērtības nodokļa un nodevu tiesa], kuru šī tiesa noraidīja ar 2006. gada 16. jūnija nolēmumu.
- ¹⁴ Saņēmusi apelācijas sūdzību par šo nolēmumu, *Court of Session (Scotland)* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Ja saskaņā ar [kluba] statūtiem un to papildinošajiem līgumiem apelācijas sūdzības iesniedzēja piešķir līgumiskas tiesības (“tiesības uz punktiem”), kas ļauj pircējam ik gadu pārvērst punktus dzīvošanā daļlaika lietojuma tiesību mītnes vietā apelācijas sūdzības iesniedzējas atpūtas kompleksā un tās izmantošanā, vai šis pakalpojums ir jāuzskata par nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta [...] izpratnē vai [par] dalību klubā, vai arī par kaut ko citu?

2) Vai, sniedzot atbildi uz 1. jautājumu, ir nozīme tam, ka

[?] dažos gadījumos klients līgumiskās tiesības iegūst, nododot *MRL* sev piederošās tiesības, saskaņā ar kurām viņš var dzīvot daļlaika lietojuma mītnēs noteiktā vietā uz vienu vai vairākām konkrētām nedēļām;

[?] klientam ir iespēja gada laikā neizmantot vispār vai izmantot tikai daļēji savus attiecīgā gada punktus to pārvēršanai mītnes izmantošanas tiesībās, un tā vietā viņš var palielināt nākamajā gadā pieejamo punktu skaitu vai saskaņā ar [opciju]

programmas līguma nosacījumiem konkrētā gadā viņam pienākošos punktu skaitu palielināt, “aizņemoties” punktus no punktiem, kas viņam tiks piešķirti nākamajā gadā;

[?] no brīža, kad tiek iegūtas “tiesības uz punktiem”, līdz brīdim, kad tās tiek pārvērstas tiesībās dzīvot nekustamā īpašumā, dzīvošanai pieejamā nekustamā īpašuma fonds mainās;

[?] pakalpojuma sniedzējs saskaņā ar [opciju] programmas līguma nosacījumiem var mainīt punktu skaitu, uz kuru klientam katru gadu ir tiesības;

[?] apelācijas sūdzības iesniedzēja var noteikt, ka “tiesību uz punktiem” īpašniekiem ir tiesības piedalīties [citā] daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas programmā;

[?] apelācijas sūdzības iesniedzēja var noteikt, ka “tiesību uz punktiem” īpašnieki drīkst apmainīt savus punktus pret izmitināšanu tās pārvaldītajās viesnīcās vai pret cita veida tās piedāvātajām priekšrocībām?

- 3) a) Vai iepriekš 1. un 2. jautājumā raksturotie pakalpojumi, kurus sniedz nodokļu maksātājs, ir [...] “ar nekustamo īpašumu saistīti pakalpojumi” Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē [...]?

- b) [Apstiprinošas atbildes gadījumā], kā ir jānosaka pakalpojuma sniegšanas vieta gadījumos, kad [minētā] kluba biedri var izmantot savas līgumiskās tiesības, dzīvojot daļlaika lietojuma tiesību mītnēs vairākās dalībvalstīs, un ja pakalpojuma sniegšanas brīdī nav zināms, kuru mītni tie lieto?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- ¹⁵ Ar šiem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas, no vienas puses, precizēt, kā ir kvalificējama tādu pakalpojumu sniegšana kā pamata lietā, kā arī šādu pakalpojumu sniegšanas vieta, un, no otras puses, tā vēlas noskaidrot, vai šiem pakalpojumiem ir piemērojams Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā paredzētais atkāpes regulējums.

Par kvalifikāciju un sniegšanas vietu

- ¹⁶ Jāatgādina, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu PVN ir jāmaksā par “preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas”. Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka pakalpojums “par atlīdzību” šīs Sestās direktīvas normas nozīmē tiek sniegts un ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru laikā notiek savstarpēja izpildījuma apmaiņa, un pakalpojuma sniedzēja saņemtā atlīdzība veido faktisku atlīdzību par saņēmējam sniegto pakalpojumu (skat. 1994. gada 3. marta spriedumu lietā C-16/93 *Tolsma, Recueil*, I-743. lpp., 14. punkts; 1998. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-172/96 *First National Bank of*

Chicago, Recueil, I-4387. lpp., 26. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu lietā *C-174/00 Kennemer Golf, Recueil*, I-3293. lpp., 39. punkts).

- 17 Attiecīgais pakalpojums, kas ir raksturīgs tādām pakalpojuma veidam, kāds ir pamata lietā izskatāmā līguma priekšmets, nozīmē līgumisku tiesību piešķiršanu, kuras nosauktas par “tiesībām uz punktiem”, kas līgumslēdzējam ļauj saņemt punktus, kurus katru gadu var pārvērst tiesībās īslaicīgi izmantot mītņi pakalpojuma sniedzēja tūristu kompleksos vai izmitināties kādā viesnīcā vai saņemt citus pakalpojumus, kas līguma dokumentos nav precizēti.
- 18 Šādos apstākļos minētā līguma elementi ir jāizvērtē tādā veidā, lai noteiktu, kādi pakalpojumi tiek sniegti apmaiņā pret atlīdzību, kuru saņem pakalpojuma sniedzējs. Šajā ziņā ir jāievēro metode, kuru ģenerālvokāte ir izmantojusi secinājumā 52. punktā, un tādējādi vispirms jāidentificē dažādie atlīdzības veidi, kas ir paredzēti šajā līgumā.
- 19 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka opciju programmas ietvaros klients var kļūt par “tiesību uz punktiem” īpašnieku vai nu tos nopērkot no *MRL*, samaksājot pirkuma maksu, vai arī daļlaika lietojuma tiesības par noteiktām nedēļām nododot administratoram un samaksājot “atlīdzību par statusa paaugstināšanu”.
- 20 Šajā otrajā gadījumā “tiesības uz punktiem” var iegādāties persona, kurai jau pieder daļlaika lietojuma tiesības, ja tā nodod šīs tiesības opciju programmai, noslēdzot ar *MRL* “līgumu par statusa paaugstināšanu”. No brīža, kad persona iegūst tiesības

opciju programmā, šī persona principā zaudē saikni ar konkrētām daļlaika lietojuma tiesībām, kas tai ļāvušas veikt šādu pirkumu.

- 21 Protams, šīs pēdējās pazīmes dēļ opciju programma atšķiras no sistēmas, kas tika izskatīta lietā, kurā taisīts 2009. gada 3. septembra spriedums lietā *C-37/08 RCI Europe* (Krājums, I-7533. lpp.), uz kuru atsaucas *MRL*. Piekļuve *MRL* opciju programmai tiek iegūta, vienkārši nopērkot punktus, un šos punktus vēlāk var pārvērst pakalpojumos, ko *MRL* sniedz šīs pašas programmas ietvaros. Tātad punkti, uz kuriem var pretendēt jebkurš “tiesību uz punktiem” īpašnieks, atspoguļo uzturēšanās vērtību noteiktā mītņē vai citu *MRL* sniegtu pakalpojumu vērtību, zināmā mērā veidodami maksāšanas līdzekli, ko klienti izmanto, lai samaksātu par kādas mītnes īslaicīgas lietošanas tiesību iegūšanu. Turpretī iepriekš minētā sprieduma lietā *RCI Europe* izskatītā sistēma bija vienkārša daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas sistēma.
- 22 Tomēr šāda atšķirība neliedz izmantot to pašu vērtējuma kritēriju, proti, ar kādu nodomu biedri galā ir veikuši maksājumu par saņemtajiem pakalpojumiem (iepriekš minētais spriedums lietā *RCI Europe*, 29. punkts).
- 23 Izmantojot šo kritēriju sistēmā, kāda ir pamata lietā, kurā formāli nenotiek daļlaika lietojuma tiesību apmaiņa, šķiet, ka “tiesības uz punktiem” opciju programmas ietvaros tiek iegūtas ar nodomu izmantot šīs tiesības, lai tās pārvērstu šajā programmā piedāvātajos pakalpojumos.

- ²⁴ Kā jau ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 74. punktā, klients nenoslēdz sākotnējo līgumu ar mērķi sakrāt punktus, bet gan lai varētu īslaicīgi lietot mītni vai iegūt citus pakalpojumus, kas tiks izraudzīti vēlāk. Tātad “tiesību uz punktiem” pirkšana pati par sevi nav klienta mērķis. Šādu tiesību iegūšana, kā arī punktu pārvēršana ir jāuzskata par priekšdarbiem, kas tiek veikti, lai varētu pretendēt uz kādas mītnes īslaicīgas lietošanas tiesībām, izmitināšanu viesnīcā vai uz kādu citu pakalpojumu.
- ²⁵ Tādēļ “tiesību uz punktiem” pircējs atlīdzību par sākotnējo maksājumu saņem brīdī, kad ir noslēgusies šāda pārvēršana.
- ²⁶ No Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa bāzi par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tāpēc par pakalpojumu sniegšanu nodokļus piemēro tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp pakalpojuma sniedzēja sniegto pakalpojumu un tā saņemto atlīdzību (šajā ziņā skat. 1988. gada 8. marta spriedumu lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council, Recueil*, 1443. lpp., 11. un 12. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Tolsma*, 14. punkts).
- ²⁷ Tādēļ šķiet, ka tādā sistēmā kā opciju programma faktiskais pakalpojums, kura dēļ ir iegādātas “tiesības uz punktiem”, ir pakalpojums, kuru veido šīs programmas dalībnieku rīcībā nodotās dažādās iespējamās atlīdzības, kuras var iegūt atbilstoši punktiem, kas izriet no šīm tiesībām. Pakalpojums nav sniegts pilnā apmērā, iekams nav pārvērsti šie punkti.

- 28 No tā izriet, ka gadījumā, ja pakalpojums ir izmitināšana viesnīcā vai mītnes īslaicīgas lietošanas tiesības, tieši brīdī, kad punkti tiek pārvērsti konkrētos pakalpojumos, izveidojas saikne starp sniegto pakalpojumu un klienta samaksāto atlīdzību, kuru veido punkti, kas izriet no iepriekš iegādātām tiesībām.
- 29 Turklāt tādas sistēmas gadījumā, kāda ir pamata lietā, jākonstatē, pirmkārt, ka “tiesību uz punktiem” iegūšanas brīdī klientam nav precīzi zināmas ne mītnes vai citi pieejamie pakalpojumi noteiktā gadā, ne arī uzturēšanās šajās mītnēs vai citu pakalpojumu vērtība punktos. Otrkārt, tieši *MRL* nosaka mītņu un pieejamo pakalpojumu klasifikāciju pēc punktiem, tādējādi klienta izvēle no paša sākuma ir ierobežota attiecībā uz mītnēm vai pakalpojumiem, kas viņam ir pieejami, ņemot vērā viņa rīcībā esošos punktus.
- 30 Šādos apstākļos PVN iekasējamības būtiskie nosacījumi nav izpildīti tādu tiesību kā “tiesības uz punktiem” sākotnējās iegādes brīdī, kas nepieļauj Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta otrās daļas piemērošanu.
- 31 Kā jau izriet no 2006. gada 21. februāra sprieduma lietā C-419/02 *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (Krājums, I-1685. lpp.), lai PVN kļūtu iekasējams, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasējamības gadījumam, proti, preču piegādei nākotnē vai pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi iemaksas veikšanas brīdī precēm un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem. Tātad PVN nav jāmaksā par maksājumiem, kas veikti par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kas vēl nav skaidri identificēti (iepriekš minētais spriedums lietā *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, 50. punkts).

- 32 Tā kā faktiskais pakalpojums tiek saņemts tikai tad, kad klients pārvērš punktus, kas izriet no iepriekš iegūtajām “tiesībām uz punktiem”, tad tikai šajā brīdī rodas nodokļa iekasējamības gadījums un nodoklis kļūst iekasējams saskaņā ar Sestās direktīvas 10. panta 2. punkta pirmo daļu.
- 33 No tā izriet, ka šādā sistēmā PVN režīma piemērošanu darījumiem atkarībā no sniegtā pakalpojuma veida ir iespējams noteikt tikai tad, kad klients punktus, kas izriet no iepriekš iegūtām tiesībām, pārvērš mītnes īslaicīgā lietošanā, izmitināšanā viesnīcā vai kādā citā pakalpojumā. Tātad sniegšanas vieta katrā ziņā ir vieta, kur atrodas mītne vai viesnīca, kurā klients pēc punktu pārvēršanas iegūst tiesības uzturēties.
- 34 Protams, kā jau ģenerālvokāte ir novērojusi secinājumā 79.–86. punktā, šāda principa piemērošana var radīt grūtības, kā, piemēram, nepieciešamība par katru punktu pārvēršanu izteikt klienta pārvērstos punktus naudas vērtībā, kas atbilst “tiesībām uz punktiem”, problēmas, kas ir saistītas ar neskaidro maiņas kursu starp “tiesībām uz punktiem” un punktiem, ieņēmumu neaplikšana ar nodokli iespējami ilgu laiku, problēmas, kas ir saistītas ar mainīgajām PVN likmēm laikā starp “tiesību uz punktiem” iegādi un attiecīgo punktu konvertēšanu, kā arī iespēja, ka klients savus punktus nekonvertē.
- 35 Tomēr šādas grūtības nevar attaisnot tāda risinājuma izvēli, kādu piedāvā *MRL* un saskaņā ar kuru sniegšanas vieta tiktu noteikta, piemērojot vienotas likmes pārdales metodi, kas ir balstīta uz pieejamo mītņu kopumu “tiesību uz punktiem” iegādes brīdī.

- 36 Šādas metodes piemērošana arī radītu dažāda rakstura grūtības un papildus tam ievertu ļaunprātīgas izmantošanas risku, jo tad nodokļa maksātājam būtu iespējams šajā mītņu kopumā iekļaut mītnes, kas ir teorētiski pieejamas, bet netiek izmantotas un kas atrodas valstīs, kuras nav pakļautas Eiropas Savienības nodokļu kontrolei.
- 37 Turklāt šādai pārdales metodei Sestajā direktīvā nav atrodams nekāds skaidri izteikts juridisks pamats. Vienīgais attaisnojums faktiski būtu administratīvā darba vienkāršošana, kas ir jāveic *MRL*, lai izpildītu tās pienākumus pret nodokļu iestādēm.
- 38 Šādā kontekstā jāatgādina, ka tādām uzņēmumam kā *MRL* saskaņā ar Sestās direktīvas XIII sadaļu kā PVN maksātājam ir vairāki pienākumi, tostarp minētas direktīvas 22. panta 2. punktā paredzētais, ka tas “veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai būtu iespējams piemērot PVN un nodokļu iestādei veikt pārbaudi”.
- 39 Lai izpildītu šo pienākumu, šādam uzņēmumam ir jābūt tādai grāmatvedībai, kura ļauj pietiekami pārskatāmā veidā identificēt nodokļa bāzi, kas ir nepieciešama kopējās PVN sistēmas darbībai.
- 40 Jāpiebilst, ka dalībvalstis nav bezspēcīgas pret nodokļa maksātāju iespējamo nesarbošanos. Kopējās PVN sistēmas princips neliedz ieviest pasākumus, lai sodītu par pārkāpumiem maksājamās PVN summas deklarācijā. Tieši otrādi, Sestās direktīvas 22. panta 8. punktā ir noteikts, ka dalībvalstis var noteikt citus pienākumus, ko tās

uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu (2009. gada 15. janvāra spriedums lietā C-502/07 *K-1*, Krājums, I-161. lpp., 20. punkts).

⁴¹ Visbeidzot ir jānorāda, ka Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 80. panta 1. punktā ir noteikts, ka, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu saņēmējiem, ar ko pastāv vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, noteiktos gadījumos tiktu definēta pēc darījuma parastās vērtības.

⁴² Ņemot vērā visus šos elementus, jāuzskata, ka pakalpojumu sniegšana, ko tāds uzņēmējs kā *MRL* veic tādas sistēmas kā opciju programma ietvaros, ir jākvalificē brīdī, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, sākotnēji iegūtās tiesības pārvērš šī uzņēmēja piedāvātajā pakalpojumā. Ja šīs tiesības tiek pārvērstas izmitināšanā kādā viesnīcā vai mītnes īslaicīgas lietošanas tiesībās, tā ir ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, kas tiek veikta vietā, kurā atrodas šī viesnīca vai šī mītne.

Par iespēju atbrīvot no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktu

⁴³ Runājot par tādu tiesību nodošanu kā pamata lietā izskatāmās “tiesības uz punktiem”, lai tās varētu tikt izmantotas izmitināšanai viesnīcās, jānorāda, ka Sestās direktīvas

13. panta B daļas b) punktā paredzētais atbrīvojums šī noteikuma 1. punktā ir skaidri izslēgts attiecībā uz izmitināšanu viesnīcu nozarē.

⁴⁴ Savukārt, ja šādas tiesības ir domātas, lai mītni iegūtu īslaicīgā lietojumā, jānosaka, vai šādu tiesību nodošana ir jākvalificē kā “nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana” minētā 13. panta B daļas b) punkta nozīmē un vai ir piemērojami izņēmumi no šajā noteikumā paredzētā atkāpes regulējuma.

⁴⁵ Ievadā ir jāatgādina, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. pantā paredzētos atbrīvojumus, ir interpretējami sašaurināti, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārējā principa, ka PVN tiek piemērots katram pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (skat. it īpaši 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-472/03 *Arthur Andersen*, Krājums, I-1719. lpp., 24. punkts; 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Krājums, I-1385. lpp., 13. punkts, un 2006. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-89/05 *United Utilities*, Krājums, I-6813. lpp., 21. punkts).

⁴⁶ Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jēdziena “nekustamā īpašuma iznomāšana vai izīrēšana” Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē pamatpazīme ir tā, ka līgumslēdzējam uz nolīgto laiku un pret atlīdzību tiek piešķirtas tiesības lietot nekustamo īpašumu kā tā īpašniekam un liegt jebkurai citai personai šādu tiesību izmantošanu (šajā ziņā skat. it īpaši 2001. gada 4. oktobra spriedumu lietā C-326/99 “Goed Wonen”, *Recueil*, I-6831. lpp., 55. punkts; 2001. gada 9. oktobra spriedumu lietā C-108/99 *Cantor Fitzgerald International*, *Recueil*, I-7257. lpp., 21. punkts, un 2003. gada 12. jūnija spriedumu lietā C-275/01 *Sinclair Collis*, *Recueil*, I-5965. lpp., 25. punkts). Lai novērtētu, vai konkrēts līgums atbilst šai definīcijai, jāņem vērā visas darījuma pazīmes, kā arī tā norises apstākļi. Šajā ziņā noteicošais ir attiecīgā darījuma

objektīvais raksturs neatkarīgi no tā, kā to ir kvalificējuši līgumslēdzēji (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cantor Fitzgerald International*, 33. punkts).

47 Tādā kontekstā kā pamata lietā mītnes īslaicīgas lietošanas tiesības, kas ir iegūtas apmaiņā pret sākotnēji iegūtām tiesībām, atbilst izīrēšanas nosacījumiem, tāpēc ka tām ir pazīmes, kas atbilst “izīrēšanas” jēdzienam Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē. No iesniedzējtiesas iesniegtās informācijas izriet, ka, tiklīdz biedrs savus punktus ir pārvērtis šādās tiesībās, tam ir prerogātīva lietot nekustamā īpašuma objektu kā tā īpašniekam un liegt jebkurai citai personai šādu prerogātīvu uz noteiktu laiku.

48 Turklāt, kā jau ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 106. punktā, tādā sistēmā kā pamata lietā klients iegādājas “tiesības uz punktiem”, lai galu galā iegūtu tiesības īslaicīgi lietot brīvdienā mītni. Tādēļ, lai šādu lietošanas tiesību nodošanu kvalificētu par “izīrēšanu”, nav būtiski, ka attiecīgā nekustamā īpašuma konkrētās pazīmes, iespējams, nav pietiekami labi zināmas, jo katrā ziņā līgumslēdzējām pusēm ir zināmi lietošanas nosacījumi.

49 Runājot par šī noteikuma 1. punktā minēto izņēmumu, tas attiecas ne tikai uz izmitināšanu viesnīcu nozarē, bet arī uz izmitināšanas darījumiem citās līdzīgas funkcijas nozarēs, turklāt saskaņā ar minētā 13. panta B daļas b) punkta otro daļu dalībvalstis var noteikt papildu izņēmumus šā b) punktā minētā atbrīvojuma darbības jomai.

- 50 Kā jau Tiesa ir nospriedusi 1998. gada 12. februāra spriedumā lietā C-346/95 *Blasi* (*Recueil*, I-481. lpp., 20.–22. punkts), izteiciens “līdzīgas funkcijas nozares” ir jāinterpretē plaši, tāpēc ka tā mērķis ir nodrošināt, lai ar nodokli tiktu aplikti īslaicīgas izmitināšanas darījumi, kas ir līdzīgi viesnīcu nozarē sniegtajiem pakalpojumiem un ir iespējamā konkurencē ar tiem. Dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība attiecībā uz tādu izmitināšanas darījumu definēšanu, par kuriem jāmaksā nodoklis, atkāpjoties no nekustamā īpašuma iznomāšanas un izīrēšanas atbrīvojuma no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 1. apakšpunktu. Līdz ar to, transponējot šo noteikumu, dalībvalstu ziņā ir tādu kritēriju ieviešana, kas tām šķiet piemēroti, lai nošķirtu ar nodokli apliekamus un neapliekamus darījumus, t.i., nekustamā īpašuma iznomāšanu un izīrēšanu.
- 51 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkts neliedz dalībvalstij piemērot PVN tādu tiesību nodošanai par atlīdzību, kas trešajām personām pieder attiecībā uz mītņu īslaicīgu lietošanu.
- 52 Ņemot vērā visus šos elementus, jāuzskata, ka tādā sistēmā kā opciju programma, klientam sākotnēji iegūtās tiesības pārvēršot mītnes īslaicīgas lietošanas tiesībās, attiecīgais pakalpojums ir nekustamā īpašuma izīrēšana Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē (tagad — Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts). Taču šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekļaut atbrīvojumā.
- 53 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka pakalpojumu sniegšana, ko tāds uzņēmējs kā prasītāja pamata lietā veic tādas sistēmas kā pamata lietā izskatāmās “opciju” programma ietvaros, ir jākvalificē brīdī, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, sākotnēji iegūtās tiesības pārvērš šī uzņēmēja piedāvātajā pakalpojumā. Ja šīs tiesības

tiek pārvērstas izmitināšanā kādā viesnīcā vai mītnes īslaicīgas lietošanas tiesībās, tā ir ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, kas tiek veikta vietā, kurā atrodas šī viesnīca vai šī mītne.

- 54 Tādā sistēmā kā “opciju” programma, klientam sākotnēji iegūtās tiesības pārvēršot mītnes īslaicīgas lietošanas tiesībās, attiecīgais pakalpojums ir nekustamā īpašuma izīrēšana Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē, kas tagad atbilst Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam. Taču šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekļaut atbrīvojumā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 55 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **pakalpojumu sniegšana, ko tāds uzņēmējs kā prasītāja pamata lietā veic tādas sistēmas kā pamata lietā izskatāmās “opciju” programma ietvaros, ir jākvalificē brīdī, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, sākotnēji iegūtās**

tiesības pārvērs šī uzņēmēja piedāvātajā pakalpojumā. Ja šīs tiesības tiek pārvērstas izmitināšanā kādā viesnīcā vai mītnes īslaicīgas lietošanas tiesībās, tā ir ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, kas tiek veikta vietā, kurā atrodas šī viesnīca vai šī mītne;

- 2) tādā sistēmā kā pamata lietā izskatāmā “opciju” programma, klientam sākotnēji iegūtās tiesības pārvēršot mītnes īslaicīgas lietošanas tiesībās, attiecīgais pakalpojums ir nekustamā īpašuma izīrēšana Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi ir izdarīti ar Direktīvu 2001/115, 13. panta B daļas b) punkta nozīmē, kas tagad atbilst Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam. Taču šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekļaut atbrīvojumā.

[Paraksti]