

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 3. septembrī*

Lieta C-37/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *VAT and Duties Tribunal*, Londona (Apvienotā Karaliste), iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2008. gada 9. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 31. janvārī, tiesvedībā

RCI Europe

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*], A. Ticano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] (referents) un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — angļu.

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 19. februāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- RCI Europe vārdā — H. Fosters [H. Foster], *solicitor*, kā arī M. Hola [M. Hall] un M. Andžolīni [M. Angiolini], *barristers*,

- Apvienotās Karalistes vārdā — Z. Brainstone-Krosa [Z. Bryanston-Cross], pārstāve, kurai palīdz R. Hils [R. Hill], *barrister*,

- Grieķijas valdības vārdā — S. Spiropuls [S. Spyropoulos] un I. Bakopuls [I. Bakopoulos], kā arī S. Aleksandriju [S. Alexandriou] un V. Karra [V. Karra], pārstāvji,

- Spānijas valdības vārdā — B. Plasa Krusa [B. Plaza Cruz], pārstāve,

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

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2009. gada 2. aprīļa tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- ¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu 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.; turpmāk tekstā — “Sestā direktīva”), kas ir pārņemts 45. pantā Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas stājās spēkā 2007. gada 1. janvārī.
- ² Šis lūgums ticis iesniegts prāvā starp *RCI Europe* un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā — “*Commissioners*”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — “PVN”) atgūšanu.

Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā un 2. punkta a) apakšpunktā 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 26. panta 1. un 2. punkts ir formulēts šādi:

“1. Gadījumā, ja ceļojumu aģenti veic darījumus ar klientiem paši savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas

iespējas, dalībvalstis piemēro [PVN] ceļojumu aģentu darbībai saskaņā ar šā panta noteikumiem. Šis pants neattiecas uz ceļojumu aģentiem, kuri darbojas tikai kā starpnieki un nodokļu uzskaiti veic saskaņā ar 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu. Šajā pantā jēdziens “ceļojumu aģenti” ietver arī ceļojumu rīkotājus.

2. Visus darījumus, ko ceļojumu aģents veic sakarā ar ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģents sniedzis ceļotājam. Tam uzliek nodokli dalībvalstī, kurā ceļojumu aģents ir izvērsis savu uzņēmējdarbību vai kur tam ir pastāvīga iestāde, no kuras ceļojumu birojs ir sniedzis pakalpojumus. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodokļa 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē par šo pakalpojumu ir ceļojumu aģenta peļņas daļa, tas nozīmē starpību starp kopējo summu, kuru maksā ceļotājs, bez [PVN], un citu nodokļa maksātāju veikto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktiskajām izmaksām ceļojumu birojam, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.”

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

“RCI Europe” saimnieciskā darbība

- 5 *RCI Europe* tika izveidota 1973. gada 29. novembrī Apvienotajā Karalistē. Tās saimnieciskā darbība ir vērsta uz savu biedru ārpus šīs dalībvalsts esošo brīvdienu mājokļu daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas nodrošināšanu un organizēšanu.

- 6 *RCI Europe* pārvalda daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas programmu, kas tiek organizēta pa nedēļām, ar nosaukumu “RCI Weeks”, kurai ir specifiskas turpmāk izklāstītas pazīmes.
- 7 Šajā programmā brīvdienu kūrortu attīstītāji tiek aicināti kļūt par tā sauktajiem “partneriem”. Personas, kurām pieder brīvdienu mājokļa daļlaika lietojuma tiesības, var iesniegt pieteikumu, lai kļūtu par *RCI Weeks* programmas biedriem.
- 8 Pievienojoties *RCI Weeks* programmai, biedrs var deponēt savas brīvdienu lietojuma tiesības attiecībā uz tam piederošām nekustamā īpašuma daļlaika lietojuma tiesībām kopējā uz noteiktu laiku izmantojamo mājokļu fondā (“Weeks Pool”; turpmāk tekstā — “nedēļas fonds”) un saņemt pieeju cita biedra deponētajām brīvdienu lietojuma tiesībām. Biedri šajā ziņā tikai uztur sakarus ar *RCI Europe*. Deponējot brīvdienu lietojuma tiesības nedēļas fondā, *RCI Europe* netiek nodotas īpašumtiesības uz īpašumu, uz kuru attiecas daļlaika lietojuma tiesības. Visa darījuma laikā sākotnējais īpašnieks saglabā daļlaika lietojuma tiesības.
- 9 *RCI Weeks* programmas biedri maksā iestāšanās maksu par laiku no viena līdz pieciem gadiem, kā arī ikgadēju biedra naudu. Turklāt apmaiņas pieteikuma brīdī ir jāmaksā arī apmaiņas maksa. *RCI Europe* grāmatvedībā šādu apmaiņas maksu noformē kā atmaksājamu iemaksu. Ja *RCI Europe* nevar piedāvāt biedram pieņemamu apmaiņas piedāvājumu no nedēļas fonda, tā apmaiņas maksu patur kā kredītu biedra kontā par iespējamu apmaiņu nākotnē vai arī atlīdzina to pēc biedra pieprasījuma.
- 10 *RCI Europe* var papildināt nedēļas fondu ar mājokļu iegādi no trešām personām vai ar attīstītāja piešķirtām papildu nedēļām. Biedri, samaksājot apmaiņas maksu, var pieteikties uz apmaiņu ar kādu mītni no šī papildu piedāvājuma.

Process valsts nodokļu iestādēs

- 11 *RCI Europe* pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta ir Apvienotajā Karalistē. Vairums tās biedru ir šīs dalībvalsts pilsoņi. Savukārt lielākā daļa *RCI Weeks* apmaiņas programmā iekļautā nekustamā īpašuma atrodas Spānijā. Kompetentās Apvienotās Karalistes un Spānijas nodokļu iestādes pieprasīja samaksāt PVN par *RCI Europe* darbībām, kas galu galā izraisīja nodokļu dubultu uzlikšanu divās dažādās dalībvalstīs.
- 12 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *RCI Europe* līdz 2003. gada 31. decembrim Apvienotajā Karalistē samaksāja PVN par visu jauno biedru iemaksāto iestāšanās maksu, kā arī par ikgadējo biedra naudu, ko iemaksāja reģistrētie biedri. *RCI Europe* līdz 2005. gada 31. decembrim Apvienotajā Karalistē samaksāja PVN par apmaiņas maksām no biedriem, kuri bija ieguvuši tiesības izmantot daļlaika lietojuma tiesības kādā no Eiropas Savienības dalībvalstīm esošā nekustamā īpašumā. Prasītāja Apvienotajā Karalistē nemaksāja PVN par apmaiņas maksām no biedriem, kuri bija ieguvuši tiesības izmantot daļlaika lietojuma tiesības ārpus Eiropas Savienības esošā nekustamā īpašumā.
- 13 Spānijas nodokļu iestādes pamatojas uz to, ka *RCI Europe* pakalpojumi ir sniegti saistībā ar nekustamo īpašumu un tāpēc apliekami ar PVN valstī, kurā atrodas šis nekustamais kopīpašums. Spānijas nodokļu iestāžu *RCI Europe* izsniegtie nodokļu paziņojumi, tostarp noraidošie finanšu tiesu spriedumi, pašlaik ir pārsūdzēti kasācijas tiesvedībā *Tribunal Supremo* [Augstākajā tiesā] (Spānija).
- 14 *RCI Europe* kopš 2004. gada 1. janvāra Apvienotajā Karalistē vairs nemaksāja PVN par to biedru iestāšanās maksu un ikgadējo biedra naudu, kuriem piederēja daļlaika lietojuma tiesības attiecībā uz Spānijā esošo nekustamo īpašumu. Tā arī Apvienotajā Karalistē vairs nemaksāja PVN par to biedru apmaiņas maksu, kuri savas daļlaika lietojuma tiesības bija apmainījuši pret attiecīgām tiesībām uz Spānijas nekustamajiem īpašumiem.

- 15 2005. gada 23. martā *Commissioners* nolēma izdot paziņojumu par PVN iekasēšanu, kas *RCI Europe*, pēc *Commissioners* domām, 2004. gadā bija jāsamaksā par to biedru iestāšanās maksām un ikgadējo biedra naudu, kuriem ir brīvdienu lietojuma tiesības attiecībā uz Spānijā esošo nekustamo īpašumu, un par apmaiņas maksu par daļlaika lietojuma tiesībām attiecībā uz šo nekustamo īpašumu. Paziņojums par nodokli 2005. gada 5. aprīlī tika izdots par summu GBP 1 339 709 apmērā.
- 16 *RCI Europe* šo paziņojumu par nodokļa uzlikšanu 2005. gada 5. maijā pārsūdzēja iesniedzējtiesā.
- 17 Iesniedzējtiesa lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norāda uz esošo tiesisko neskaidrību attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu, kā arī uz risku, ka tādējādi var tikt ierobežota *RCI Europe* saimnieciskā darbība.
- 18 Šādos apstākļos Londonas *VAT and Duties Tribunal* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Ņemot vērā [*RCI Europe*] sniegtos pakalpojumus, par kuriem tās *RCI Weeks* programmas biedri maksā:

— iestāšanās maksu,

— biedra naudu un

— apmaiņas maksu,

kādi faktori ir jāņem vērā, nosakot, vai pakalpojumi ir “saistīti ar” nekustamo īpašumu Sestās direktīvas [..] 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta [..] izpratnē?

- 2) Ja kāds vai visi [*RCI Europe*] sniegtie pakalpojumi ir “saistīti ar” nekustamo īpašumu Sestās direktīvas [..] 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratnē, vai nekustamais īpašums, ar kuru katrs vai visi šie pakalpojumi ir saistīti, ir kopējā fondā deponētais nekustamais īpašums vai arī nekustamais īpašums, kas tiek pieprasīts apmaiņā pret deponēto nekustamo īpašumu, vai arī abi šie īpašumi?

- 3) Ja jebkurš no pakalpojumiem ir “saistīts ar” abiem nekustamajiem īpašumiem, kā šie pakalpojumi ir jāklasificē Sestās direktīvas [..] izpratnē?

- 4) Ņemot vērā atšķirīgos dalībvalstu risinājumus, kā Sestā direktīva [..] raksturo nodokļa maksātāja “apmaiņas maksas” ieņēmumus, kas tiek saņemti par šādiem pakalpojumiem:
 - nodokļa maksātāja pārvaldītas programmas vienam biedram piederošu brīvdienu lietojuma tiesību apmaiņas ar citam šīs programmas biedram piederošām brīvdienu lietojuma tiesībām veicināšana un/vai

- nodokļa maksātāja no trešām personām — nodokļa maksātājam — nopirkto mītnes lietojuma tiesību piešķiršana, lai papildinātu kopējo šīs programmas biedriem pieejamo mītnu fondu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 19 Uzdotot šos jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kas Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē ir tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, ko sniedz apvienība, kuras darbība ietver tās biedru brīvdienu mājokļu daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas organizēšanu, par ko šī apvienība saņem no biedriem iestāšanās maksu, ikgadēju biedra naudu, kā arī apmaiņas maksu.
- 20 Jāatgādina, ka Sestās direktīvas 9. pants ietver noteikumus, saskaņā ar kuriem tiek noteikta nodokļu par pakalpojumu sniegšanu piesaistes vieta. Šī panta 1. punkts šajā sakarā sniedz vispārīga rakstura regulējumu, bet tā paša panta 2. punkts ietver virkni specifisku nodokļu piesaistes nosacījumu. Šo noteikumu mērķis ir novērst, pirmkārt, konfliktus kompetences jomā, kas var izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokļiem, un, otrkārt, ienākumu neaplikšanu ar nodokļiem vispār (1985. gada 4. jūlija spriedums lietā 168/84 *Berkholz*, *Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedums lietā C-327/94 *Dudda*, *Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts, un 2008. gada 6. novembra spriedums lietā C-291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, Krājums, I-8255. lpp., 24. punkts).
- 21 Konkrētāk, iesniedzējtiesa vaicā Tiesai, kādi faktori ir jāņem vērā, lai noteiktu, vai pakalpojumi, kas sniegti par katru no maksājumiem vispārējā RCI Weeks programmā, ir vai nav “saistīti” ar nekustamo īpašumu.

- 22 Kā jau ģenerālvokāte norādījusi savu secinājumu 56. punktā, saprātīgi novērtējot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, prejudiciālo jautājumu mērķis ir noskaidrot, ciktāl dažādie maksu un atlīdzību veidi, kas ir jāmaksā biedriem, kuri piedalās *RCI Weeks* apmaiņas programmā, ir attiecināmi uz atsevišķiem *RCI Europe* pakalpojumiem.
- 23 Līdz ar to atsevišķi ir jāvērtē dažādi darījumi, par kuriem puses ir vienojušās *RCI Weeks* programmas ietvaros, ņemot vērā sinālagmātisku tiesisku attiecību esamību, ko ģenerālvokāte pieminējusi savu secinājumu 57. punktā.
- 24 Šajā sakarā Tiesa jau ir nospriedusi, ka pakalpojums “par atlīdzību” Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta 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 faktiski atlīdzību par saņēmējam sniegto pakalpojumu (it īpaši 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.–29. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-174/00 *Kennemer Golf, Recueil*, I-3293. lpp., 39. punkts).
- 25 Šādos apstākļos katrs *RCI Weeks* programmas ietvaros veiktais darījums ir jāvērtē tā, lai, pirmkārt, identificētu pakalpojumus, kas sniegti par dažādažām *RCI Europe* iekasētajām maksām, un, otrkārt, novērtētu šo pakalpojumu pazīmes saistībā ar Sestās direktīvas 9. pantā noteiktajiem kritērijiem.

Par pakalpojumiem, kas sniegti par dažādām "RCI Europe" iekasētajām maksām

- 26 Pirmkārt, runājot par iestāšanās maksu un ikgadējo biedra naudu, *RCI Europe* uzskata, ka par šīm maksām sniegtajiem pakalpojumiem neesot pietiekamas saiknes ar noteiktu nekustamo īpašumu un līdz ar to šādi pakalpojumi neietilpstot Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta piemērošanas jomā. Tā tieši pretēji uzskata, ka jāpiemēro vispārīgā šīs direktīvas 9. panta 1. punkta norma, kā rezultātā, viņsprāt, tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, kas ir saistīti ar jaunu biedru reģistrāciju un iestāšanos un ar to saistīto ikgadējo biedra naudu, ir vieta, kur pakalpojumu sniedzējs ir dibinājis savu uzņēmumu.
- 27 Apvienotās Karalistes valdība, tāpat kā *RCI Europe*, uzskata, ka pakalpojumiem, kas sniegti par pamata lietā izskatāmo maksu un biedra naudu, nav pietiekami tiešas saiknes ar kaut kādu nekustamo īpašumu. Šādu uzskatu it īpaši pamato fakts, ka *RCI Europe* nodrošina piekļuvi sava veida tirgum, kurā tās biedri var apmainīties ar savām daļlaika lietojuma tiesībām.
- 28 Lai gan tas tā ir, ģenerālvokāte savu secinājumu 65. punktā ir norādījusi, ka, tuvāk aplūkojot *RCI Europe* darījumu koncepciju, ko šī sabiedrība pati ir detalizēti raksturojusi, var secināt, ka biedrs, samaksājot iestāšanās maksu, iegūst vienīgi pieeju *RCI Weeks* apmaiņas programmai, tāpat arī ir taisnība, ka pievienošanās šādai programmai daļlaika lietojuma tiesību īpašniekam nesniedz nekādu labumu, ja vien tam nav nodoma savas tiesības apmainīt pret kāda cita biedra tiesībām.
- 29 Turklāt tieši šādos apstākļos ir jāņem vērā *RCI Europe* un katra tās biedra noslēgtā līguma sinalagmātiskais raksturs. Pat ņemot vērā *RCI Weeks* programmas dažādos posmus, ja nebūtu nodoma veikt daļlaika lietojuma tiesību apmaiņu *RCI Europe* izveidotajā tīgū, iestāšanās maksai un ikgadējai biedra naudai nebūtu nekādas jēgas.

- 30 Šajā sakarā 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 sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (1988. gada 8. marta spriedums lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council, Recueil*, 1443. lpp., 11. un 12. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Tolsma*, 13. punkts).
- 31 Pamata lietā *RCI Europe* pakalpojums, protams, netiek sniegts nekavējoties. Tomēr *RCI Europe* apņemas nākotnē sniegt pakalpojumu, ko pieprasa kāds no tās biedriem.
- 32 Lai arī dallaika lietojuma tiesību īpašniekam vienmēr ir iespēja irēt citu īpašumu, samaksājot ires maksu par vēlamo īpašumu, šādu tiesību īpašniekam, kurš ir reģistrēts *RCI Weeks* programmā un kurš regulāri maksā ikgadējo biedra naudu, pēc savas izvēles un ar *RCI Europe* palīdzību ir iespēja apmainīt savas tiesības pret kāda cita īpašnieka tiesībām, samaksājot vienīgi apmaiņas maksu. Biedrs maksā iestāšanās maksu un ikgadējo biedra naudu, pretī saņemot pakalpojumu, ko ir sniegusi vai kas ir jāsniedz *RCI Europe*, lai veicinātu šī biedra dallaika lietojuma tiesību apmaiņu, nevis lai irētu īpašumu kādā trešās personas aģentūrā.
- 33 Līdzīgā situācijā Tiesai ir bijusi iespēja konkretizēt — apstāklis, ka ikgadējā biedra nauda ir vienas summas maksājums un ka to nevar saistīt ar katru lietošanas reizi, neko nemaina attiecībā uz faktu, ka starp biedriem un pakalpojumu sniedzēju notiek abpusējs izpildījums (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kennemer Golf*, 40. punkts). Apvienības biedru ikgadējā biedra nauda var būt atlīdzība par šīs apvienības sniegtajiem pakalpojumiem, lai arī biedriem, kas apvienības pakalpojumus neizmanto

vispār vai neizmanto regulāri, tik un tā ir jāmaksā ikgadējā biedra nauda (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kennemer Golf*, 42. punkts).

34 No tā izriet, ka šādā aspektā iestāšanās maksa un ikgadējā biedra nauda ir jāuzskata par atlīdzību, kas tiek maksāta par dalību programmā, kura sākotnēji ir izveidota, lai katram *RCI Europe* biedram dotu iespēju apmainīties ar savām daļlaika lietojuma tiesībām. *RCI Europe* sniegtais pakalpojums ir veicināt apmaiņu, bet iestāšanās maksa un ikgadējā biedra nauda ir atlīdzība, ko biedrs maksā par šo pakalpojumu.

35 Otrkārt, runājot par apmaiņas maksu, jāuzsver, ka pakalpojumu sniegšana, par ko *RCI Europe* biedrs maksā iestāšanās maksu, ir pati apmaiņa vai arī iespēja nākotnē piedalīties šādā apmaiņā, kas ir katra biedra galvenais mērķis, bet piekļuve apmaiņas fondam, kā arī informācijai par apmaiņu ir tikai šim mērķim pakārtoti papildu elementi.

Par Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta kritēriju piemērošanu

36 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Tiesa ir noteikusi šī noteikuma piemērošanas nosacījumus, proti, ka ir jābūt "pietiekami tiešai" saiknei starp pakalpojuma sniegšanu un attiecīgo nekustamo īpašumu, jo citādi šī noteikuma uzbūvei būtu pretēji tas, ka šīs speciālās normas piemērošanas jomā ietilptu jebkāda veida pakalpojumu sniegšana, līdzko tiem ir kāda saikne, kaut vai tā ir niecīga, ar nekustamo īpašumu, jo liels skaits pakalpojumu tā vai citādi ir saistīti ar nekustamo īpašumu (2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-166/05 *Heger*, Krājums, I-7749. lpp., 23. punkts).

- 37 Pamata lietā ir grūti noteikt saistību starp *RCI Europe* un tās biedriem, neņemot vērā šādas saistības mērķi. Turklāt netiek apstrīdēts, ka daļlaika lietojuma tiesības ir tiesības uz nekustamo īpašumu un to nodošana apmaiņā pret līdzīgu tiesību izmantošanu ir darījums, kas ir saistīts ar nekustamo īpašumu.
- 38 Īpašnieks, kas savas daļlaika lietojuma tiesības vēlas apmainīt pret tādām pašām cita īpašnieka tiesībām, kontaktējas tieši ar *RCI Europe*, nevis ar citu īpašnieku. *RCI Weeks* programma atšķiras no vienkāršas ires kādā ceļojumu aģentūrā tādējādi, ka šajā programmā attiecīgā persona maksā nevis par brīvdienu pakalpojumiem, bet gan par pakalpojumu, ko sniedz *RCI Europe*, lai veicinātu šīs personas tiesību apmaiņu attiecībā uz kādu konkrētu nekustamo īpašumu. No tā izriet, ka nekustamais īpašums, ar kuru ir saistīta *RCI Europe* pakalpojumu sniegšana, ir tāds nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru īpašniekam, kas vēlas maiņu, pieder tiesības.
- 39 Tāpat ir jāievēro jēga, kas izriet no Sestās direktīvas 9. pantā paredzēto noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā esošās loģikas, proti, ka nodokļi pēc iespējas tiek uzlikti vietā, kur tiek izmantots īpašums un pakalpojumi.
- 40 No tā izriet, ka tādām tirdzniecības dalībniekiem kā *RCI Europe*, ja tiktu piemērots Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā paredzētais vispārīgais noteikums, būtu viegli pilnībā izvairīties no PVN par pakalpojumu sniegšanu, nodibinot uzņēmumu ārpus Kopienas PVN piemērošanas teritorijas.
- 41 Pamata lietā pakalpojumi tiek sniegti nevis *RCI Europe* dibināšanas vietā, bet gan vietā, kur atrodas nekustamais īpašums, uz kuru attiecas daļlaika lietojuma tiesības, kas ir apmaiņas pakalpojuma priekšmets. Runājot par iestāšanās maksu, ikgadējo biedra

naudu un apmaiņas maksu, šis nekustamais īpašums ir tieši tas, attiecībā uz kuru *RCI Europe* biedram pieder daļlaika lietojuma tiesības, kuras tas nodod *RCI Weeks* programmas rīcībā.

42 Runājot par tādu mītņu daļlaika lietojuma tiesību piešķiršanu, kuras *RCI Europe* iegādājusies no trešām personām, nodokļu maksātājam, lai papildinātu šīs programmas biedriem pieejamo apmaiņas mītņu fondu, *RCI Europe* iekasē no saviem biedriem iestāšanās maksu, ikgadējo biedra naudu un apmaiņas maksu tikai par tām daļlaika lietojuma tiesībām, ar kurām katrs biedrs apmainās. Šādā gadījumā *RCI Europe* neko neiekasē no trešām personām, kuras var būt ar PVN apliekamas personas. Runājot par šiem pakalpojumiem, *RCI Europe* šāda darījuma ietvaros nav jāmaksā PVN par mītņi, ko tās biedru rīcībā ir nodevusi trešā persona.

43 Šādos apstākļos uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, ko sniedz apvienība, kuras darbība ietver tās biedru brīvdienu mājokļu daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas organizēšanu, par ko šī apvienība saņem no biedriem iestāšanās maksu, ikgadēju biedra naudu, kā arī apmaiņas maksu, ir vieta, kur atrodas nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru konkrētajam biedram pieder daļlaika lietojuma tiesības.

Par tiesāšanās izdevumiem

44 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:

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, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, ko sniedz apvienība, kuras darbība ietver tās biedru brīvdienu mājokļu daļlaika lietojuma tiesību apmaiņas organizēšanu, par ko šī apvienība saņem no biedriem iestāšanās maksu, ikgadēju biedra naudu, kā arī apmaiņas maksu, ir vieta, kur atrodas nekutamais īpašums, attiecībā uz kuru konkrētajam biedram pieder daļlaika lietojuma tiesības.

[Paraksti]