

Lieta C-37/08

RCI Europe

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(VAT and Duties Tribunal, Londona, līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Sestā PVN direktīva – Nodokļu piesaiste – Ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana – Brīvdienu nekustamo īpašuma lietojuma tiesību apmaiņas veicināšanas pakalpojumi

Sprieduma kopsavilkums

Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Pakalpojumu sniegšana – Nodokļu piesaistes vietas noteikšana – Ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana

(Padomes Direktīvas 77/388 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts)

Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādus pakalpojumu sniegšanas vieta, ko sniedz apvienība, kuras darbība ietver tās biedru brīvdienu mājokļu daļai laika lietojuma tiesību apmaiņas organizēšanu, par ko šā apvienība saņem no biedriem iestāšanās maksu, ikgadēju biedra naudu, kā arī apmaiņas maksu, ir vieta, kurā atrodas nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru konkrētajam biedram pieder daļai laika lietojuma tiesības.

Grūti ir noteikt saistību starp apmaiņas organizēšanas apvienību un tās biedriem, neņemot vērā šādas saistības mērķi. Turklāt daļai laika lietojuma tiesības ir tiesības uz nekustamo īpašumu, un to nodošana apmaiņai pret līguma tiesību izmantošanu ir darījums, kas ir saistīts ar nekustamo īpašumu. Pašnieks, kas savas daļai laika lietojuma tiesības vēlas apmainīt pret tādām pašām cita pašnieka tiesībām, tieši kontaktjas nevis ar minēto pašnieku, bet gan ar apmaiņas organizēšanas apvienību. Šā programma atšķiras no vienkāršas reskādē ceļojumu aģentūras tādējādi, ka šajā programmā attiecīgā persona maksā nevis par brīvdienu pakalpojumiem, bet gan par pakalpojumu, ko sniedz minētā apvienība, lai veicinātu šīs personas tiesību apmaiņu attiecībā uz kādu konkrētu nekustamo īpašumu. No tā izriet, ka nekustamais īpašums, ar kuru ir saistīta apvienības pakalpojumu sniegšana, ir tās nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru pašniekam, kas vēlas maiņu, pieder tiesības. Turklāt Sestās direktīvas 9. pantā paredzēto noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā esošā loģika ir tāda, ka nodokļi pāc iespējās tiek uzlikti vietā, kurā tiek izmantots īpašums un pakalpojumi. Organizējot brīvdienu mājokļu daļai laika lietojuma tiesību apmaiņu, pakalpojumi tiek sniegti nevis apmaiņas organizatora dibināšanas vietā, bet gan vietā, kurā atrodas nekustamais īpašums, uz kuru attiecas šīs 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 attiecīgajam biedram pieder daļai laika lietojuma tiesības, kuras viņš nodod apmaiņas programmas rīcībā.

(sal. ar 37.–39., 41., 43. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 3. septembrī (*)

Sestā PVN direktīva – Nodokļu piesaiste – Ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana – Brīvdienu nekustamā īpašuma lietojuma tiesību apmaiņas veicināšanas pakalpojumi

Lieta C-37/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *VAT and Duties Tribunal*, Londona (Apvienotā Karaliste), iesniedza ar lūgumu, 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. Jāns [P. Jann], tiesneši M. Ilešis [M. Ileši], A. Ticano [A. Tizzano], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet] (referenti) un E. Levits,

ģenerālvokāle V. Trstenjaka [V. Trstenjak],

ģalvenā administratore L. Hīle [L. Hewlett],

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *RCI Europe* vērā – H. Fosters [H. Foster], *solicitor*, k? ar? M. Hola [M. Hall] un M. Andžolini [M. Angiolini], *barristers*,
- Apvienotās Karalistes vērā – Z. Brainstone-Krosa [Z. Bryanston-Cross], p?rst?ve, kurai palīdz R. Hils [R. Hill], *barrister*,
- Grieķijas valdības vērā – S. Spiropuls [S. Spyropoulos] un I. Bakopuls [I. Bakopoulos], k? ar? S. Aleksandriju [S. Alexandriou] un V. Karu [V. Karra], p?rst?vji,
- Spānijas valdības vērā – B. Plaza Kruza [B. Plaza Cruz], p?rst?ve,
- Eiropas Kopien? Komisijas vērā – R. Līls [R. Lya] un M. Afonso [M. Afonso], p?rst?vji,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2009. gada 2. aprīļa tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 nodokļa 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 kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.), kas stājas spēkā 2007. gada 1. janvārī.

2 Šis līgums ticis iesniegts pirms starp *RCI Europe* un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atgāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts un 2. punkta a) apakšpunkts 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 nekustamo 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 šo 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 kopājo summu, kuru maksā ceļotājs, bez [PVN], un citu nodokļa maksātāju veikto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktiskajam izmaksam 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 grupas šīs darbības esošo brīvdienu mājokļu daļiņa lietojuma tiesību apmaiņas nodrošināšanu un organizēšanu.

6 *RCI Europe* pārvalda daļiņa lietojuma tiesību apmaiņas programmu, kas tiek organizēta pa nedēļām, ar nosaukumu “RCI Weeks”, kurai ir specifiskas turpmāk izklāstītas pazīmes.

7 Šajā programmā brīvdienu kārto attīstītāji tiek aicināti kļūt par tās sauktajiem “partneriem”. Personas, kurām pieder brīvdienu mājokļa daļiņa 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 nekustamām pašuma daļiņa 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 pašumtiesības uz pašumu, uz kuru attiecas daļiņa lietojuma tiesības. Visa darījuma laikā šākotnājis pašnieks saglabā daļiņa 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 atmaksājamo iemaksu. Ja *RCI Europe* nevar piedāvāt biedram pieņemamu apmaiņas piedāvājumu no nedēļas fonda, tā apmaiņas maksu patur kā kredītu biedra kontā par iespējamo apmaiņu nākotnē vai arī atļūdzina to pāc 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 mētni no šā papildu piedāvājuma.

Process valsts nodokļu iestādēs

11 *RCI Europe* pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta ir Apvienotajā Karalistē. Vairums tās biedru ir šīs darbības pilsoņi. Savukārt lielākā daļa *RCI Weeks* apmaiņas programmas iekārtas nekustamā pašuma 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 darbībās.

12 No lūguma sniegt prejudiciālu nolikumu 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 daļiņa lietojuma tiesības kādā no Eiropas Savienības darbības mērķa esošā nekustamā pašuma. Prasītāja Apvienotajā Karalistē nemaksāja PVN par apmaiņas maksām no biedriem, kuri bija ieguvuši tiesības izmantot daļiņa lietojuma tiesības grupas Eiropas Savienības esošā nekustamā pašuma.

13 Spānijas nodokļu iestādes pamatojas uz to, ka *RCI Europe* pakalpojumi ir sniegti saistībā ar nekustamo pašumu un tāpēc apliekami ar PVN valstī, kurā atrodas šīs nekustamais

kop?pašums. Sp?nijas nodok?u iest?žu *RCI Europe* izsniegtie nodok?u pazi?ojumi, tostarp noraidošie finanšu tiesu spriedumi, pašlaik ir p?rs?dz?ti kas?cijas tiesved?b? *Tribunal Supremo* [Augst?kaj? ties?] (Sp?nija).

14 *RCI Europe* kopš 2004. gada 1. janv?ra Apvienotaj? Karalist? vairs nemaks?ja PVN par to biedru iest?šan?s maksu un ikgad?jo biedra naudu, kuriem pieder?ja da?laika lietojuma ties?bas attiec?b? uz Sp?nij? esošo nekustamo ?pašumu. T? ar? Apvienotaj? Karalist? vairs nemaks?ja PVN par to biedru apmai?as maksu, kuri savas da?laika lietojuma ties?bas bija apmain?juši pret attiec?g?m ties?b?m uz Sp?nijas nekustamajiem ?pašumiem.

15 2005. gada 23. mart? *Commissioners* nol?ma izdot pazi?ojumu par PVN iekas?šanu, kas *RCI Europe*, p?c *Commissioners* dom?m, 2004. gad? bija j?samaks? par to biedru iest?šan?s maks?m un ikgad?jo biedra naudu, kuriem ir br?vdienu lietojuma ties?bas attiec?b? uz Sp?nij? esošo nekustamo ?pašumu, un par apmai?as maksu par da?laika lietojuma ties?b?m attiec?b? uz šo nekustamo ?pašumu. Pazi?ojums par nodokli 2005. gada 5. apr?l? tika izdots par summu GBP 1 339 709 apm?r?.

16 *RCI Europe* šo pazi?ojumu par nodok?a uzlikšanu 2005. gada 5. maij? p?rs?dz?ja iesniedz?jties?.

17 Iesniedz?jtiesa l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nor?da uz esošo tiesisko neskaidr?bu attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu, k? ar? uz risku, ka t?d?j?di var tikt ierobežota *RCI Europe* saimniecisk? darb?ba.

18 Š?dos apst?k?os Londonas *VAT and Duties Tribunal* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) ?emot v?r? [*RCI Europe*] sniegtos pakalpojumus, par kuriem t?s *RCI Weeks* programmas biedri maks?:

- iest?šan?s maksu,
- biedra naudu un
- apmai?as maksu,

k?di faktori ir j??em v?r?, nosakot, vai pakalpojumi ir “saist?ti ar” nekustamo ?pašumu Sest?s direkt?vas [...] 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta [...] izpratn??

2) Ja k?ds vai visi [*RCI Europe*] sniegtie pakalpojumi ir “saist?ti ar” nekustamo ?pašumu Sest?s direkt?vas [...] 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?, vai nekustamais ?pašums, ar kuru katrs vai visi šie pakalpojumi ir saist?ti, ir kop?j? fond? depon?tais nekustamais ?pašums vai ar? nekustamais ?pašums, kas tiek piepras?ts apmai?? pret depon?to nekustamo ?pašumu, vai ar? abi šie ?pašumi?

3) Ja jebkurš no pakalpojumiem ir “saist?ts ar” abiem nekustamajiem ?pašumiem, k? šie pakalpojumi ir j?klasific? Sest?s direkt?vas [...] izpratn??

4) ?emot v?r? atš?ir?gos dal?bvalstu risin?jumus, k? Sest? direkt?va [...] raksturo nodok?a maks?t?ja “apmai?as maksas” ie??umus, kas tiek sa?emti par š?diem pakalpojumiem:

– nodok?a maks?t?ja p?rvald?tas programmas vienam biedram piederošu br?vdienu lietojuma ties?bu apmai?as ar citam š?s programmas biedram piederoš?m br?vdienu lietojuma ties?b?m veicin?šana un/vai

– nodok?a maks?t?ja no treš?m person?m – nodok?a maks?t?j?m – nopirkto m?tnes lietojuma ties?bu pieš?iršana, lai papildin?tu kop?jo š?s programmas biedriem pieejamo m?t?u fondu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

19 Uzdotot šos jaut?jumus, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, kas Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta noz?m? ir t?du pakalpojumu sniegšanas vieta, ko sniedz apvien?ba, kuras darb?ba ietver t?s biedru br?vdienu m?jok?u da?laika lietojuma ties?bu apmai?as organiz?šanu, par ko š? apvien?ba sa?em no biedriem iest?šan?s maksu, ikgad?ju biedra naudu, k? ar? apmai?as maksu.

20 J?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 9. pants ietver noteikumus, saska?? ar kuriem tiek noteikta nodok?u par pakalpojumu sniegšanu piesaistes vieta. Š? panta 1. punkts šaj? sakar? sniedz visp?r?ga rakstura regul?jumu, bet t? paša panta 2. punkts ietver virkni specifisku nodok?u piesaistes nosac?jumu. Šo noteikumu m?r?is ir nov?rst, pirmk?rt, konfliktus kompetences jom?, kas var izrais?t dubultu aplikšanu ar nodok?iem, un, otrk?rt, ien?kumu neaplikšanu ar nodok?iem visp?r (1985. gada 4. j?lija spriedums liet? 168/84 *Berkholz, Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedums liet? C?327/94 *Dudda, Recueil*, I?4595. lpp., 20. punkts, un 2008. gada 6. novembra spriedums liet? C?291/07 *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Kr?jums*, I?8255. lpp., 24. punkts).

21 Konkr?t?k, iesniedz?jtiesa vaic? Tiesai, k?di faktori ir j??em v?r?, lai noteiktu, vai pakalpojumi, kas sniegti par katru no maks?jumiem visp?r?j? *RCI Weeks* programm?, ir vai nav “saist?ti” ar nekustamo ?pašumu.

22 K? jau ?ener?ladvok?te nor?d?jusi savu secin?jumu 56. punkt?, sapr?t?gi nov?rt?jot l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, prejudici?lo jaut?jumu m?r?is ir noskaidrot, cikt?l daž?die maksu un atl?dz?bu veidi, kas ir j?maks? biedriem, kuri piedal?s *RCI Weeks* apmai?as programm?, ir attiecin?mi uz atseviš?iem *RCI Europe* pakalpojumiem.

23 L?dz ar to atseviš?i ir j?v?rt? daž?di dar?jumi, par kuriem puses ir vienojuš?s *RCI Weeks* programmas ietvaros, ?emot v?r? sinalagm?tisku tiesisku attiec?bu esam?bu, ko ?ener?ladvok?te piemin?jusi savu secin?jumu 57. punkt?.

24 Šaj? sakar? Tiesa jau ir nospriedusi, ka pakalpojums “par atl?dz?bu” Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta noz?m? tiek sniegts un ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kuru laik? notiek savstarp?ja izpild?juma apmai?a, un pakalpojuma sniedz?ja sa?emt? atl?dz?ba veido faktisku atl?dz?bu par sa??m?jam sniegto pakalpojumu (it ?paši skat. 1994. gada 3. marta spriedumu liet? C?16/93 *Tolsma, Recueil*, I?743. lpp., 14. punkts; 1998. gada 14. j?lija spriedumu liet? C?172/96 *First National Bank of Chicago, Recueil*, I?4387. lpp., 26.–29. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu liet? 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 dažādajām *RCI Europe* iekasētajām maksām, un, otrkārt, novērtētu šo pakalpojumu pazīmes saistībā ar Sestās direktīvas 9. pantā noteiktajiem kritērijiem.

Par pakalpojumiem, kas sniegti par dažu daļu "RCI Europe" iekas, tajā maksā

26 Pirmkārt, runājot par iestāšanos maksu un ikgadējo biedra naudu, *RCI Europe* uzskata, ka par šāmu maksājumu 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, visāspriežot, tādus 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 dibinātājs savu uzņēmumu.

27 Apvienotās Karalistes valdība, tīpat kā *RCI Europe*, uzskata, ka pakalpojumiem, kas sniegti par pamata liet? izskatāmo maksu un biedra naudu, nav pietiekami tiešas saiknes ar kaut k?du nekustamo ?pašumu. Š?du uzskatu it ?paši pamato fakts, ka *RCI Europe* nodrošina piek?uvi sava veida tirgum, kur? t?s biedri var apmainīties ar sav?m da?laika lietojuma tiesīb?m.

28 Lai gan tas t? ir, ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 65. punkt? ir nor?d?jusi, ka, tuv?k apl?kojot *RCI Europe* dar?jumu koncepciju, ko š? sabiedr?ba pati ir detaliz?ti raksturojusi, var secin?t, ka biedrs, samaks?jot iest?šan?s maksu, ieg?st vien?gi pieeju *RCI Weeks* apmai?as programmai, t?pat ar? ir taisn?ba, ka pievienošān?s š?dai programmai da?laika lietojuma ties?bu ?pašniekam nesniedz nek?du labumu, ja vien tam nav nodoma savas ties?bas apmain?t pret k?da cita biedra ties?b?m.

29 Turklīt tieši šādos apstākļos ir jējam vār? *RCI Europe* un katra tās biedra noslūgt? lūguma sinalagmātiskais raksturs. Pat ņemot vār? *RCI Weeks* programmas daļādos posmus, ja nebūtu nodoma veikt daļālaika lietojuma tiesbū apmaiņu *RCI Europe* izveidotaj? tirg?, iestāšanās maksai un ikgadējai biedra naudai nebūtu nekādas jēgas.

30 Šaj? sakar? no Tiesas judikat?ras izriet, ka nodok?a b?zi par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek sa?emts k? atl?dz?ba par sniegto pakalpojumu, un t?p?c par pakalpojumu sniegšanu nodok?us piem?ro tikai tad, ja past?v tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu (1988. gada 8. marta spriedums liet? 102/86 *Apple and Pear Development Council, Recueil*, 1443. lpp., 11. un 12. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Tolsma*, 13. punkts).

31 Pamata liet? *RCI Europe* pakalpojums, protams, netiek sniegts nekav?joties. Tom?r *RCI Europe* ap?emas n?kotn? sniegt pakalpojumu, ko pieprasa k?ds no t?s biedriem.

32 Lai ar? da?laika lietojuma ties?bu ?pašniekam vienm?r ir iesp?ja ?r?t citu ?pašumu, samaks?jot ?res maksu par v?lamo ?pašumu, š?du ties?bu ?pašniekam, kurš ir re?istr?ts *RCI Weeks* programm? un kurš regul?ri maks? ikgad?jo biedra naudu, p?c savas izv?les un ar *RCI Europe* pal?dz?bu ir iesp?ja apmain?t savas ties?bas pret k?da cita ?pašnieka ties?b?m, samaks?jot vien?gi apmai?as maksu. Biedrs maks? iest?šan?s maksu un ikgad?jo biedra naudu, pret? sa?emot pakalpojumu, ko ir sniegusi vai kas ir j?sniedz *RCI Europe*, lai veicin?tu š? biedra da?laika lietojuma ties?bu apmai?u, nevis lai ?r?tu ?pašumu k?d? treš?s personas a?ent?r?.

33 L?dz?g? situ?cij? Tiesai ir bijusi iesp?ja konkretiz?t – apst?klis, ka ikgad?j? biedra nauda ir vienas summas maks?jums un ka to nevar saist?t 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 atbildīga 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 atbildību, kas tiek maksāta par daļēju programmu, kura saskaņā ir izveidota, lai katram *RCI Europe* biedram dotu iespēju apmainīties ar savām daļēja lietojuma tiesībām. *RCI Europe* sniegtais pakalpojums ir veicināt apmaiņu, bet iestāšanās maksa un ikgadējā biedra nauda ir atbildīga, 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 nokotnē piedalīties šādā apmaiņā, kas ir katra biedra galvenais mērķis, bet piekūve 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 šā noteikuma piemērošanas nosacījumus, proti, ka ir jābūt "pietiekami tiešai" saiknei starp pakalpojuma sniegšanu un attiecīgo nekustamo īpašumu, jo citādi šā 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, neēmot vērā šādas saistības mērķi. Turklāt netiek apstrīdēts, ka daļēja lietojuma tiesības ir tiesības uz nekustamo īpašumu un to nodošana apmaiņā pret līdzīgu tiesību izmantošanu ir darījums, kas ir saistīts ar nekustamo īpašumu.

38 Pašnieks, kas savas daļēja lietojuma tiesības vēlas apmainīt pret tādām pašām cita pašnieka tiesībām, kontaktā tieši ar *RCI Europe*, nevis ar citu pašnieku. *RCI Weeks* programma atšķiras no vienkāršas resurssu adevē 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 tās nekustamais īpašums, attiecībā uz kuru pašniekam, kas vēlas maiņu, pieder tiesības.

39 Tāpat ir jāievēro joga, kas izriet no Sestās direktīvas 9. pantā paredzēto noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamatā esošās loģikas, proti, ka nodokļi pāc iespējās tiek uzlikti vietā, kur tiek izmantots īpašums un pakalpojumi.

40 No tā izriet, ka tādām tirgus daļēbniekiem 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 grupas 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 daļēja 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 daļēja lietojuma tiesības, kuras tas nodod *RCI Weeks* programmas rīcībā.

42 Runājot par tēdu mēru daļēja lietojuma tiesību piešķiršanu, kuras *RCI Europe* iegādājies no trešām personām, nodokļu maksātājam, lai papildinātu šīs programmas biedriem pieejamo apmaiņas mēru fondu, *RCI Europe* iekasē no saviem biedriem iestāšanās maksu, ikgadējo biedra naudu un apmaiņas maksu tikai par tām daļēja 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 mētni, ko tās biedru rīcībā ir nodevusi trešā persona.

43 Šādos apstākļos uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktivas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tēdu pakalpojumu sniegšanas vieta, ko sniedz apvienība, kuras darbība ietver tās biedru brīvdienu mērojumu daļēja lietojuma tiesību apmaiņas organizēšanu, par ko šā 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 daļēja lietojuma tiesības.

Par tiesāšanas izdevumiem

44 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktivas 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 tēdu pakalpojumu sniegšanas vieta, ko sniedz apvienība, kuras darbība ietver tās biedru brīvdienu mērojumu daļēja lietojuma tiesību apmaiņas organizēšanu, par ko šā 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 daļēja lietojuma tiesības.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.