

Byla C-37/08

RCI Europe

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(VAT and Duties Tribunal, London prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Šeštoji PVM direktyva – Mokestinis priklausomumas – Su nekilnojamojo turto susijusi paslaugų teikimas – Paslaugos, skirtos teisiškai naudotis atostogų paskirties nekilnojamojo turto turtojų mainams palengvinti“

Sprendimo santrauka

Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Paslaugų teikimas – Apmokestinimo vietos nustatymas – Su nekilnojamojo turto susijusi paslaugų teikimas

(Tarybos direktyvos 77/388 9 straipsnio 2 dalies a punktas)

Šeštosios direktyvos 77/388 d.1 valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 9 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslaugų teikimo vieta, kai šias paslaugas teikia asociacija, kuri organizuoja pakaitinio naudojimosi atostogų būstu teisiškai mainus tarp savo narių, o jie už tai jai moka stojamųjų mokestį, metinės nario įmokas bei mainų mokestį, yra ten, kur yra nekilnojamasis turtas, o kurį atitinkamas narys turi pakaitinio naudojimosi teisę.

Santykis tarp mainus organizuojančios asociacijos ir jos narių sunku nustatyti neatsižvelgiant į šio santykio tikslą. Be to, pakaitinio naudojimosi teisės yra teisės į nekilnojamąjį turtą, o jų perleidimas mainais į naudojimąsi analogiškais teisėmis yra su nekilnojamojo turto susijęs sandoris. Savininkas, norintis išmainyti savo pakaitinio naudojimosi teisę į kito savininko teisę, susisieks ne tiesiogiai su juo, o su mainus organizuojančia asociacija. Požymis, skiriantis šią sistemą nuo paprastos nuomos bet kurioje kelionio agentūroje, yra tai, kad tokioje sistemoje atitinkamas asmuo moka ne už atostogų paslaugą, o už šios asociacijos suteiktą paslaugą, skirtą sulygoms išmainyti jo turimą teisę, susijusią su konkrečiu nekilnojamojo turto, sudaryti. Vadinasi, nekilnojamasis turtas, su kuriuo susijęs asociacijos paslaugų teikimas, yra tas nekilnojamasis turtas, o kurį norintis mainyti savininkas turi teisę. Be to, samprotavimų logika, kuria pagrįstos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio nuostatos d.1 paslaugų teikimo vietos, reikalauja, kad apmokestinama būtų kiek žmanoma toje vietoje, kur prekės ir paslaugos yra suvartojamos. Pagal pakaitinio naudojimosi atostogų būstu teisiškai mainų organizavimo sistemą paslaugomis naudojamas ne mainų asociacijos steigimo vietoje, o nekilnojamojo turto, su kuriuo susijusios išmainytinos pakaitinio naudojimosi teisės, buvimo vietoje. Stojamųjų mokesčių, metinių nario įmokų ir mainų mokesčių atveju toks nekilnojamasis turtas yra tas, o kurį atitinkamas narys turi pakaitinio naudojimosi teises, kurias jis pateikia į mainų sistemą.

(žr. 37–39, 41, 43 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. rugsėjo 3 d. (*)

„Šeštoji PVM direktyva – Mokestinis priklausomumas – Su nekilnojamoju turtu susijusi paslaugų teikimas – Paslaugos, skirtos teisiškai naudotis atostogų paskirties nekilnojamoju turtu turistų mainams palengvinti“

Byloje C-37/08

dėl *VAT and Duties Tribunal, London* (Jungtinės Karalystės) 2008 m. sausio 9 d. Nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2008 m. sausio 31 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

RCI Europe

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai M. Ilešis, A. Tizzano, A. Borg Barthet (pranešėjas) ir E. Levits,

generalinį advokatą V. Trstenjak,

posėdžio sekretorą L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2009 m. vasario 19 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *RCI Europe*, atstovaujamos solisitoriaus H. Foster bei baristerių M. Hall ir M. Angiolini,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross, padedamos baristerio R. Hill,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos S. Spyropoulos ir I. Bakopoulos, S. Alexandriou ir V. Karra,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos B. Plaza Cruz,

– Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso, susipažinęs su 2009 m. balandžio 2 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies a punkto, pakartoto 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1), įsigaliojusios 2007 m. sausio 1 d., 45 straipsnyje, aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp *RCI Europe* ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) perskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies a punkte nustatyta:

„1. Paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigęs savo verslą arba turi nuolatinį įmonę, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės įmonės, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

2. Tačiau:

a) paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, įskaitant nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaugų, tokių kaip architektų ar firmų, vykdančių priežiūrą statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 ir 2 dalyse teigiama:

„1. Valstybės narės taiko pridėtinės vertės mokestį kelionių organizatorių veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelionių organizatoriai sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami kelionių paslaugas naudojami kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelionių organizatoriams, kurie veikia tik kaip tarpininkai ir apskaičiuodami mokestį taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame straipsnyje kelionių organizatorių sūvoka apima ir turų operatorius.

2. Visi kelionių organizatoriaus sandoriai, susiję su konkrečia kelione, turi būti laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių organizatorius. Toji paslauga turi būti apmokestinta valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius yra steigęs savo verslą ar turi fiksuotą vietą, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinamąjį vertę ir kainą be mokesčio, kaip ji apibūdina 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelionių organizatoriaus marža, t. y. visos sumos, kurią turi sumokėti keleivis be pridėtinės vertės mokesčio, ir kelionės organizatoriaus patirtą faktinį sąnaudų už kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamas prekes ir teikiamas

paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

RCI Europe veikla

5 *RCI Europe* ?steigta 1973 m. lapkri?io 29 d. Jungtin?je Karalyst?je. Ieškov?s versl? sudaro tai, kad ji savo nariams sudaro s?lygas mainytis pakaitinio naudojimosi atostog? b?stu, esan?iu už tos valstyb?s nar?s rib?, teis?mis ir organizuoja šiuos mainus.

6 *RCI Europe* valdo savait?s trukm?s pakaitinio naudojimosi teisi? main? program?, vadinam? „RCI Weeks“, kuri? apib?dina toliau nurodyti konkret?s požymiai.

7 Poilsiviai?i? vystytojai kvie?iami tapti programos „dalyviais“. Asmenys, kuriems priklauso pakaitinio naudojimosi teis?s tam tikroje poilsiaviet?je, gali prašyti tapti „RCI Weeks“ programos nariais.

8 Naryst? „RCI Weeks“ programoje asmenims suteikia teis? pateikti savo turimas pakaitinio naudojimosi pasidalijamuoju turtu teises ? pasidalijamojo b?sto duomen? baz? (toliau – „Weeks Pool“) ir gauti kit? nari? šioje baz?je pateiktas pakaitinio naudojimosi teises. Atlikdami šias operacijas nariai turi ryši? tik su *RCI Europe*. Naudojimosi atostog? b?stu teises pateikiant ? „Weeks Pool“, *RCI Europe* nepereina teis?s ? turt?, su kuriuo susijusios šios pakaitinio naudojimosi teis?s. Atvirkš?iai, pradinis pakaitinio naudojimosi teis?s tur?tojas išlaiko ši? teis? per vis? proced?ros eig?.

9 „RCI Weeks“ programos nariai moka stojam?j? mokest? už laikotarp? nuo vien? iki penkeri? met? bei metines nario ?mokas. Be to, main? prašymo pateikimo momentu jie privalo sumok?ti main? mokest?. Apskaitos tikslais main? mokest? *RCI Europe* laiko gr?žintinu avansu. Kai *RCI Europe* negali rasti „Weeks Pool“ nariui priimtino main? pasi?lymo, ji sumok?t? main? mokest? išsaugoja kaip kredit? b?sim? main? mokes?i? s?skaita arba, jei to reikalauja narys, j? gr?žina.

10 „Weeks Pool“ gali b?ti papildyta *RCI Europe* nuperkant apgyvendinimo viet? iš tre?iojo asmens arba vystytojui pateikiant papildom? savai?i? skai?i?. Sumok?dami main? mokest?, nariai gali pateikti main? prašym? taip pat d?l ši? papildom? apgyvendinimo viet?.

Proced?ra nacionalin?se mokes?i? institucijose

11 *RCI Europe* buvein? yra Jungtin?je Karalyst?je. Didžioji dalis jos nari? yra šios valstyb?s nar?s pilie?iai. Ta?iau didžioji dalis „RCI Weeks“ main? programos nekilnojamojo turto yra Ispanijoje. Jungtin?s Karalyst?s ir Ispanijos mokes?i? institucijos pareikalavo sumok?ti PVM už *RCI Europe* operacijas, o tai galiausiai lemia dvigub? apmokestinim? dviejose skirtingose valstyb?se nar?se.

12 Iš nutarties d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad iki 2003 m. gruodžio 31 d. *RCI Europe* mok?jo PVM Jungtin?je Karalyst?je nuo vis? stojam?j? mokes?i?, kuriuos jai sumok?jo nauji nariai, ir nuo vis? metini? nario ?mok?, kurias jai sumok?jo esami nariai. Be to, iki 2005 m. gruodžio 31 d. *RCI Europe* taip pat mok?jo PVM Jungtin?je Karalyst?je nuo pajam? iš main? mokes?io, kur? jai sumok?jo nariai, turintys pakaitinio naudojimosi ES valstyb?je nar?je esan?iu turtu teis?. Ieškov? nemok?jo PVM nuo main? mokes?io, kur? jai sumok?jo nariai, turintys toki? pakaitinio naudojimosi ne ES teritorijoje esan?iu turtu teis?.

13 Ispanijos mokes?i? institucij? nuomone, ieškov?s paslaugos yra tiesiogiai susijusios su nekilnojamuoju turtu ir tod?l apmokestinamos PVM šalyje, kurioje yra šis pakaitinio naudojimosi turtas. Ispanijos mokes?i? institucij? *RCI Europe* išsi?sti pranešimai apie mok?tin? mokest? bei

mokesčių bylų teismų sprendimai atmesti jos skundus šiuo metu yra apskųsti kasacine tvarka *Tribunal Supremo* (Ispanija).

14 Nuo 2004 m. sausio 1 d. *RCI Europe* nustojo mokėti PVM Jungtinėje Karalystėje nuo narių, kurių pakaitinio naudojimosi teisės susijusios su nekilnojamuoju turtu Ispanijoje, jai sumokėti stojamųjų mokesčių ir metinių nario mokėsi. Ji taip pat nustojo mokėti PVM Jungtinėje Karalystėje nuo pajamų iš mainų mokesčių, kuriuos jai sumokėjo nariai, išmainų savo pakaitinio naudojimosi teises ir atitinkamas teises naudotis Ispanijoje esančiu nekilnojamuoju turtu.

15 2005 m. kovo 23 d. *Commissioners* nusprendė pateikti pranešimą apie mokesčių dydį ir išieškoti PVM, kurį, jį manymu, *RCI Europe* turėjo deklaruoti už 2004 m. nuo narių, kurių pakaitinio naudojimosi teisės susijusios su nekilnojamuoju turtu Ispanijoje, jai sumokėtų stojamųjų mokesčių bei metinių nario mokėsi ir nuo mokesčių už pakaitinio naudojimosi tokio turtu teisių mainus. 2005 m. balandžio 5 d. pateiktame pranešime apie mokesčių dydį buvo nurodyta 1 339 709 GBP suma.

16 2005 m. gegužės 5 dieną *RCI Europe* apskundė šį pranešimą apie mokesčių dydį prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

17 Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą šis teismas nurodo besitariant teisinių neapibrėžtumų dėl paslaugų teikimo vietos nustatymo ir iš šio neapibrėžtumo kylančių rizikų, kad bus trukdoma *RCI Europe* veikla.

18 Šiomis aplinkybėmis *VAT and Duties Tribunal, London* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Atsižvelgiant į *RCI Europe* teikiamas paslaugas už:

- stojamųjų mokesčių,
- metinių nario mokėsi ir
- mainų mokesčių,

kuriuos sumoka ieškovų „RCI Weeks“ sistemos nariai, į kokius veiksnius turi būti atsižvelgta, nustatant, ar paslaugos yra „susijusios su“ nekilnojamuoju turtu Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto <...> prasme?

2. Jei kuri nors viena arba visos *RCI Europe* teikiamos paslaugos yra „susijusios su“ nekilnojamuoju turtu Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto <...> prasme, ar nekilnojamasis turtas, su kuriuo kai kurios arba visos paslaugos susijusios, yra tas turtas, kuris pateikiamas į mainų bazę, ar tas turtas, kurio prašoma mainais į pateiktą nekilnojamųjų turtų, ar abi šio turto kategorijos?

3. Jei kuri nors iš paslaugų yra „susijusi su“ abiem nekilnojamojo turto kategorijomis, kaip reikėtų kvalifikuoti paslaugas pagal Šeštąją direktyvą <...>?

4. Atsižvelgiant į skirtingus valstybių narių pasirinktus sprendimus, kaip pagal Šeštąją PVM direktyvą <...> kvalifikuotinos mokesčių mokėtojų pajamos iš „mainų mokesčių“, kurias jis gavo už šias paslaugas:

- sudarytas sąlygas mokesčių mokėtojų valdomos sistemos nariui išmainyti savo naudojimosi atostogų būstu teises ir kito tos sistemos nario turimas naudojimosi atostogų būstu teises ir (arba)

– pateiktas naudojimosi būstu teisės, kurias mokesčio mokėtojas įgijo iš apmokestinamo trečiojo asmens, norėdamas papildyti tos sistemos nariams prieinamą apgyvendinimo vietą bazę?“

Dėl prejudicinių klausimų

19 Savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, kur Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme yra paslaugų teikimo vieta, kai šias paslaugas teikia asociacija, kuri organizuoja savo narių mainus pakaitinio naudojimosi atostogų būstu teisėmis, o nariai už tai jai moka stojamąjį mokestį, metinės nario įmokas bei mainų mokestį.

20 Primintina, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje numatytos paslaugų teikimo mokestinio priklausomumo vietos nustatymo taisyklės. Šios nuostatos 1 dalyje nustatoma bendra šios srities taisyklė, o 2 dalyje išvardijamos kelios specialios priskyrimo taisyklės. Šiomis nuostatomis siekiama išvengti, pirma, jurisdikcijos kolizijos, kuri gali lemti dvigubą apmokestinimą, ir, antra, pajamų neapmokestinimo (1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz*, 168/84, Rink. p. 2251, 14 punktas; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda*, C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktas ir 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet*, C-291/07, Rink. p. I-0000, 24 punktas).

21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konkrečiai Teisingumo Teismo klausia, ar kokius aspektus reikia atsižvelgti nustatant, ar paslaugos, teikiamos už kiekvieną pagal „RCI Weeks“ sistemą atliekamą mokėjimą, yra susijusios su nekilnojamuoju turtu.

22 Kaip savo išvados 56 punkte pažymėjo generalinis advokatas, racionaliai aiškinat prejudicinius klausimus matyti, kad jais siekiama išsiaiškinti, kokia apimtimi įvairūs mokesčiai ir įmokos, kurias turi sumokėti mainų programoje „RCI Weeks“ dalyvaujantys nariai, gali atitikti įvairias *RCI Europe* teikiamas paslaugas.

23 Taigi reikia atskirai išnagrinėti įvairius „RCI Weeks“ sistemoje šalių sudarytus sandorius, atsižvelgiant į abipusiais sutarimo pagrindais paremtą teisinį santykį, apie kurį išvados 57 punkte užsimena generalinis advokatas.

24 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad paslaugos teikiamos „už atlygą“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme, taigi ir apmokestinamos, tik jeigu į teikųjį ir gavėjų sieja teisinis santykis, kurio metu atliekami veiksmai vienas kito naudai, o teikėjo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (žr., be kita ko, 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, Rink. p. I-743, 14 punktą; 1998 m. liepos 14 d. Sprendimo *First National Bank of Chicago*, C-172/96, Rink. p. I-4387, 26–29 punktus ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C-174/00, Rink. p. I-3293, 39 punktą).

25 Šiomis aplinkybomis reikia išnagrinėti kiekvieną „RCI Weeks“ sistemoje sudaromą sandorį ir taip, pirma, nustatyti už įvairius *RCI Europe* imamus mokesčius teikiamas paslaugas ir, antra, įvertinti tokiam paslaugų teikimui būdingas savybes atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje nustatytus kriterijus.

Dėl paslaugų, teikiamų už įvairius *RCI Europe* imamų mokesčius

26 Pirma, dėl stojamojo mokesčio ir metinio nario įmokų pažymėtina, kad, *RCI Europe* nuomone, už šiuos mokesčius teikiamos paslaugos nėra pakankamai susijusios su konkrečiu nekilnojamuoju turtu ir todėl joms netaikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis. Jos

nuomone, atvirkščiai, taikytina šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta bendroji taisyklė ir todėl, pasak jos, su registracija bei naujo nario stojimu ir atitinkamomis metinėmis nario mokomis susijusi paslaugų teikimo vieta yra ta vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigėjų savo verslą.

27 Jungtinės Karalystės vyriausybė, kaip ir *RCI Europe*, mano, kad nėra pakankamai tiesioginio ryšio tarp paslaugų, teikiamų už pagrindinį byloje nagrinjamus mokėjimus ir mokas, ir kokio nors nekilnojamojo turto. Šis požiūris visų pirma pagrįstas tuo, kad *RCI Europe* suteikia prieigą prie savotiškos rinkos, kurioje jos nariai gali išmainyti savo pakaitinio naudojimosi teises.

28 Kaip savo išvados 65 punkte pažymėjo generalinis advokatas, atidžiai išanalizavus *RCI Europe* išsamiai apibūdintą jos verslo modelį matyti, kad, sumokėjus stojamąjį mokestį, narys iš pradžių tegausna prieigą prie „RCI Weeks“ mainų programos, tačiau dalyvavimas tokioje programoje pakaitinio naudojimosi teisei turtoju nesuteiktų jokios naudos, jei jis neketintų išmainyti savo teisės į kitą nario teisę.

29 Be to, būtent atsižvelgiant į šį kontekstą turi būti vertinamas *RCI Europe* ir kiekvieno iš jos nario sudaryta sutartimi prisiimtąsipareigojimą abipusiškumas. Net turint omenyje skirtingas „RCI Weeks“ sistemos stadijas galioja teiginys, kad jei nebūtų ketinimo išmainyti pakaitinio naudojimosi teisę *RCI Europe* sukurtoje rinkoje, stojamasis mokestis ir metinė nario moka neturėtų jokios prasmės.

30 Šiuo klausimu iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paslaugų teikimo apmokestinamąjį vertę sudaro visa, kas gaunama kaip atlygis už suteiktą paslaugą, ir kad paslaugų teikimas apmokestinamas, tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rink. p. 1443, 11 ir 12 punktai ir minėto sprendimo *Tolsma* 13 punktas).

31 Pagrindinėje byloje akivaizdu, kad paslaugą *RCI Europe* suteikia ne iš karto. Tačiau ji sipareigoja reikiamą paslaugą suteikti ateityje vieno iš nario prašymu.

32 Pakaitinio naudojimosi teisei turtojas visuomet turi galimybę panorėjus išsinuomoti kitą būstą, sumokėdamas papildomą nuomos mokestį už norimą išsinuomoti būstą, tačiau reguliariai metinės nario moka mokantis „RCI Weeks“ programoje užsiregistravęs tokios teisės turtojas savo ruožtu turi galimybę, padedant *RCI Europe*, išmainyti savo teisę į kito savininko teisę, sumokėdamas vien mainų mokestį. Stojamąjį mokestį ir metinės nario moka narys iš tikrųjų sumoka už *RCI Europe* suteiktą ar suteiksimą paslaugą, skirtą, kad būtų sudarytos sąlygos šiam nariui veikiau išmainyti savo pakaitinio naudojimosi teises, nei išsinuomoti per trečiąjį asmenį – agentą.

33 Panašioje situacijoje Teisingumo Teismas jau yra nurodęs, kad aplinkybė, jog metinė moka yra vienkartinė ir negali būti susieta su kiekvienu konkrečiu naudojimu, nekeičia fakto, kad nario ir paslaugos teikėjo sipareigojimai yra abipusiai (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Kennemer Golf* 40 punktą). Metinė asociacijos nario moka gali sudaryti atlygą už jos teikiamas paslaugas, nors sumokėti metinę nario moką privalo ir nariai, kurie asociacijos paslaugomis nesinaudoja ar jomis naudojami retai (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Kennemer Golf* 42 punktą).

34 Vadinasi, remiantis šiuo požiūriu, stojamasis mokestis ir metinė nario moka turi būti laikomos sudarantiomis atlygą už dalyvavimą sistemoje, sukurtoje pirmiausia tam, kad kiekvienas *RCI Europe* narys galėtų išmainyti savo pakaitinio naudojimosi teisę. Sudaryti sąlygas mainytis yra *RCI Europe* teikiama paslauga, o stojamasis mokestis ir metinė nario moka yra už šią paslaugą mokamas atlygis.

35 Antra, dėl mainų mokesčių pažymėtina, kad teikiamos paslaugos, už kurias *RCI Europe* narys moka stojamąjį mokestį, yra patys mainai arba galimybė ateityje dalyvauti tokiuose mainuose, ir tai yra pagrindinis kiekvieno nario tikslas, o prieiga prie mainų duomenų bazės bei su ja susijusios informacijos tėra antraeilis siekis.

Dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto kriterijų taikymo

36 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas yra nustatęs šios nuostatos taikymo sąlygas, t. y. kad turi egzistuoti „pakankamai tiesioginis“ ryšys tarp paslaugų teikimo ir atitinkamo nekilnojamojo turto, motyvuodamas tuo, kad minėtos nuostatos bendrai struktūrai prieštarautų tai, jei šios specialios taisyklės taikymo sritį patektų bet koks paslaugų teikimas, net labai mažai susijęs su nekilnojamoju turtu, nes dauguma paslaugų vienaip ar kitaip yra susijusios su nekilnojamoju turtu (2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Heger*, C-166/05, Rink. p. I-7749, 23 punktas).

37 Pagrindinėje byloje santykis tarp *RCI Europe* ir jos narių sunku nustatyti neatsižvelgiant į šio santykio tikslą. Be to, yra aišku, kad pakaitinio naudojimosi teisės yra teisės į nekilnojamąjį turtą, o įjį perleidimas mainais į naudojimąsi analogiškais teisėmis yra su nekilnojamoju turtu susijęs sandoris.

38 Savininkas, norintis išmainyti savo pakaitinio naudojimosi teisę į kito savininko teisę, susisiečia ne tiesiogiai su juo, o su *RCI Europe*. Požymis, skiriantis „RCI Weeks“ sistemą nuo paprastos nuomos bet kurioje kelionių agentūroje, yra tai, kad tokioje sistemoje atitinkamas asmuo moka ne už atostogų paslaugą, o už *RCI Europe* suteiktą paslaugą, skirtą sudaryti sąlygas išmainyti jo turimą teisę, susijusią su konkrečiu nekilnojamoju turtu. Vadinasi, nekilnojamasis turtas, su kuriuo susijęs *RCI Europe* paslaugų teikimas, yra tas nekilnojamasis turtas, į kurį norintis mainytis savininkas turi teisę.

39 Taip pat reikia turėti omeny, jog samprotavimų eiga, kuria pagrįstos Šeštosios direktyvos 9 straipsnio nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos, reikalauja, kad apmokestinama būtų kiek įmanoma toje vietoje, kur prekės ir paslaugos yra suvartojamos.

40 Vadinasi, jei būtų taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendroji taisyklė, toks įkio subjektas, koks yra *RCI Europe*, lengvai galėtų išvis nemokėti PVM už jo teikiamas paslaugas, įsteigdamas savo buveinę už teritorijos, kur taikomas Bendrijos PVM, ribą.

41 Pagrindinėje byloje paslaugomis naudojamas ne *RCI Europe* įsteigimo vietoje, o nekilnojamojo turto, su kuriuo susijusios išmainytinos pakaitinio naudojimosi teisės, buvimo vietoje. Stojamąjį mokesčių, metinių nario mokomų ir mainų mokesčių atveju toks nekilnojamasis turtas yra tas, į kurį atitinkamas *RCI Europe* narys turi pakaitinio naudojimosi teises, kurias jis pateikia į „RCI Weeks“ sistemą.

42 Dėl pakaitinio naudojimosi būstu teisių, kurias *RCI Europe* įgijo iš apmokestinamų trečiųjų asmenų ir pateikia, norėdama papildyti tos sistemos nariams prieinamą apgyvendinimo vietą bazę, pasakytina, kad stojamąjį mokestį, metines nario mokamas ir mainų mokestį iš savo narių *RCI Europe* ima tik už kiekvieno nario išmainomas pakaitinio naudojimosi teises. Tokiu atveju *RCI Europe* negauna jokių sumų iš trečiųjų asmenų, kurie gali būti PVM mokėtojai. Pateikdama tokias teises *RCI Europe* neprivalo mokėti PVM už būstą, kurį trečiasis asmuo pateikia naudotis jos nariams.

43 Tokiomis sąlygomis į prejudicinius klausimus reikia atsakyti, jog Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad paslaugų teikimo vieta, kai šias

paslaugas teikia asociacija, kuri organizuoja savo narių mainus pakaitinio naudojimosi atostogų būstu teisėmis, o nariai už tai jai moka stojamąjį mokestį, metinės nario įmokas bei mainų mokestį, yra ten, kur yra nekilnojamasis turtas, ? kurį atitinkamas narys turi pakaitinio naudojimosi teisę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog paslaugų teikimo vieta, kai šias paslaugas teikia asociacija, kuri organizuoja savo narių mainus pakaitinio naudojimosi atostogų būstu teisėmis, o nariai už tai jai moka stojamąjį mokestį, metinės nario įmokas bei mainų mokestį, yra ten, kur yra nekilnojamasis turtas, ? kurį atitinkamas narys turi pakaitinio naudojimosi teisę.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.