

Lieta C-270/09

MacDonald Resorts Ltd

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Court of Session (Scotland) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Sestā direktīva 77/388/EEK – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta B daļas b) punkts – Nekustamo īpašumu izīrēšana – Tādu līgumisku tiesību pārdošana, kuras var pārvērst brīvdienu mājokļu īpašības lietošanas tiesības

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Ar nodokli apliekami darījumi – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Nodokļa iekasējamība

(Padomes Direktīvas 77/388 2. panta 1. punkts, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 10. panta 2. punkta pirmā daļa)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Sestā direktīvā paredzētie atbrīvojumi no nodokļa – Nekustamo īpašumu izīrēšanas atbrīvojums no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas b) punkts)

1. Opciju programmas ietvaros uzņēmēja sniegti pakalpojumi, kuru skaitā ir raksturīgs pakalpojums, ko veido līgumisku tiesību piešķiršana, kuras nosauktas par “tiesību uz punktiem”, kas līgumslēdzējam ļauj saņemt punktus, kurus katru gadu var pārvērst tiesību īpašībai izmantot mētni pakalpojuma sniedzēja tīrītu kompleksos vai izmitināties kā viesnīcā vai saņemt citus pakalpojumus, kas līguma dokumentos nav precizēti, ir jēkvalificēti, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, sēkotnāji iegūst tiesības pārvērst šīs uzņēmēja piedāvātajos pakalpojumos. Ja šīs tiesības tiek pārvērstas izmitināšanā kā viesnīcā vai mētnes īpašības lietošanas tiesībās, tās ir ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, kas tiek veikta vietā, kurā atrodas šīs viesnīca vai šīs mētnes.

Tādā sistēmā, kurā formāli nenotiek daļēja lietojuma tiesību apmaiņa, “tiesības uz punktiem” opciju programmas ietvaros tiek iegūtas ar nodomu izmantot šīs tiesības, lai tās pārvērstu šajā programmā piedāvātajos pakalpojumos. Faktiskais pakalpojums, kura dēļ tiek iegūtas “tiesības uz punktiem”, tātad ir pakalpojums, kuru veido šīs programmas dalībnieku rīcībā nodotās dažādas iespējamās atlīdzības, kuras var iegūt atbilstoši punktiem, kas izriet no šīs tiesībām, un pakalpojums nav sniegts pilnā apmērā, iekams šie punkti nav pārvērsti. No tā izriet, ka gadījumā, ja pakalpojums ir izmitināšana viesnīcā vai mētnes īpašības lietošanas tiesības, tieši brīdā, kad punkti tiek pārvērsti konkrētos pakalpojumos, izveidojas saikne starp sniegto pakalpojumu un klienta samaksāto atlīdzību, kuru veido punkti, kas izriet no iepriekš iegūtajām

ties?b?m.

Turkl?t, ja, pirmk?rt, "ties?bu uz punktiem" ieg?šanas br?d? klientam nav prec?zi zin?mas ne m?tnes vai citi noteikt? gad? pieejamie pakalpojumi, ne ar? uztur?šan?s šaj?s m?tn?s vai citu pakalpojumu v?rt?ba punktos un, otrk?rt, tieši pats pakalpojumu sniedz?js nosaka m?t?u un pieejamo pakalpojumu klasifik?ciju p?c punktiem, t?d?j?di klienta izv?lei no paša s?kuma esot ierobežotai attiec?b? uz m?tn?m vai pakalpojumiem, kas vi?am ir pieejami, ?emot v?r? vi?a r?c?b? esošos punktus, pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?jam?bas b?tiskie nosac?jumi nav izpild?ti t?du ties?bu k? "ties?bas uz punktiem" s?kotn?j?s ieg?des br?d?. T? k? faktiskais pakalpojums tiek sa?emts tikai tad, kad klients p?rv?rš punktus, kas izriet no iepriekš ieg?taj?m "ties?b?m uz punktiem", tad tikai šaj? br?d? rodas nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un nodoklis k??st iekas?jams saska?? ar Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta pirmo da?u.

No t? izriet, ka š?d? sist?m? pievienot?s v?rt?bas nodok?a rež?ma piem?rošanu dar?jumiem atkar?b? no sniegt? pakalpojuma veida ir iesp?jams noteikt tikai tad, kad klients punktus, kas izriet no iepriekš ieg?t?m ties?b?m, p?rv?rš m?tnes ?slaic?g? lietošan?, izmitin?šan? viesn?c? vai k?d? cit? pakalpojum?. T?tad sniegšanas vieta katr? zi?? ir vieta, kur atrodas m?tne vai viesn?ca, kur? klients p?c punktu p?rv?ršanas ieg?st ties?bas uztur?ties.

(sal. ar 17., 23., 27.–30., 32., 33., 42. un 53. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. T?d? sist?m? k? opciju programma, kuras rakstur?go pakalpojumu veido l?gumisku ties?bu pieš?iršana, kuras nosauktas par "ties?b?m uz punktiem", kas l?gumsl?dz?jam ?auj sa?emt punktus, kurus katru gadu var p?rv?rst ties?b?s ?slaic?gi izmantot m?tni pakalpojuma sniedz?ja t?ristu kompleksos vai izmitin?ties k?d? viesn?c? vai sa?emt citus pakalpojumus, kas l?guma dokumentos nav preciz?ti, klientam s?kotn?ji ieg?t?s ties?bas p?rv?ršot m?tnes ?slaic?gas lietošanas ties?b?s, attiec?gais pakalpojums ir nekustam? ?pašuma iz?r?šana Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 13. panta B da?as b) punkta noz?m?. Ta?u šis noteikums neliedz dal?bvalst?m š?du pakalpojumu neiek?aut atbr?vojum?.

M?tnes ?slaic?gas lietošanas ties?bas, kas ir ieg?tas apmai?? pret s?kotn?ji ieg?t?m ties?b?m, atbilst iz?r?šanas nosac?jumiem, ja klientam, tikl?dz vi?š savus punktus ir p?rv?rtis š?d?s ties?b?s, ir prerogat?va lietot nekustam? ?pašuma objektu k? t? ?pašniekam un liegt jebkurai citai personai š?du prerogat?vu uz noteiktu laiku un ja t?d?j?di š?d?m lietošanas ties?b?m ir paz?mes, kas atbilst "iz?r?šanas" j?dzienam Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta noz?m?. Run?jot par š?s normas 1. punkt? min?to iz??mumu, kas attiecas ne tikai uz izmitin?šanu viesn?cu nozar?, bet ar? uz izmitin?šanas dar?jumiem cit?s l?dz?gas funkcijas nozar?s, izteiciens "l?dz?gas funkcijas nozares" ir j?interpret? plaši, t?p?c ka t? m?r?is ir nodrošin?t, lai ar nodokli tiktu aplikti ?slaic?gas izmitin?šanas dar?jumi, kas ir l?dz?gi viesn?cu nozar? sniegtajiem pakalpojumiem un ir iesp?jam? konkurenc? ar tiem. Dal?bvalst?m ir plaša r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz t?du izmitin?šanas dar?jumu defin?šanu, par kuriem j?maks? nodoklis, atk?pjoties no nekustam? ?pašuma iznom?šanas un iz?r?šanas atbr?vojuma no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta 1. punktu. L?dz ar to, transpon?jot šo noteikumu, dal?bvalstu zi?? ir t?du krit?riju ieviešana, kas t?m š?iet piem?roti, lai noš?irtu ar nodokli apliekamus un neapliekamus dar?jumus, t.i., nekustam? ?pašuma iznom?šanu un iz?r?šanu. L?dz ar to Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkts neliedz dal?bvalstij piem?rot pievienot?s v?rt?bas nodokli t?du ties?bu nodošanai par atl?dz?bu, kas trešaj?m person?m pieder attiec?b? uz m?t?u ?slaic?gu lietošanu.

(sal. ar 47., 49.–52. un 54. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 16. decembrī (*)

PVN – Sestā direktīva 77/388/EEK – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta B daļas b) punkts – Nekustamā īpašuma izīrēšana – Tādu līgumisku tiesību pārdošana, kuras var pārvērst brīvdienu mājokļu īslaicīgas lietošanas tiesības

Lieta C-270/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Court of Session (Scotland)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lūgumu, 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.

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerālvokāle V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],

sekretāre L. Hīlela [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *MacDonald Resorts Ltd* vērā – K. Tairs [*C. Tyre*], QC, un D. Smols [*D. Small*], *advocate*,
- Apvienotās Karalistes valdības vērā – S. Hetavejs [*S. Hathaway*] un F. Penlintonē [*F. Penlington*], pārstāvji, kuriem palīdz P. Mentls [*P. Mantle*], *barrister*,
- Grieķijas valdības vērā – G. Kanelopuls [*G. Kanellopoulos*], S. Trekli [*S. Trekli*], M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*] un S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*], pārstāvji,
- Portugāles valdības vērā – L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*], pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vērā – M. Afonso [*M. Afonso*] un R. Liāls [*R. Lya*], pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus 2010. gada 7. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums 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. pants 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 10. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1.

a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kārtu iekasjams;

b) nodoklis kārtu iekasjams 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 iekasājams 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 vērtējamu risku vai maksājumu, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi riski vai maksājumi. Dalībvalstis var paredzēt, ka dažos gadījumos preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu, kas īstenota pastāvīgi kādā laika periodā, uzskata par tūdu darbību, kas īstenotas vismaz viena gada intervālos.

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

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

- nevērtējam par faktūras, izdošanu, vai
- nevērtējam par cenas saņemšanu, vai
- gadījumā, ja nav izdota faktūra, vai [tā ir izdota] vērtējam, – noteiktā laikā no darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, dienas.”

5 Sestās direktivas 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 nepieautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai āunprātīgu 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 maksājumu reģistrā, kā arī IVA reģistrā, kas ir Spānijas PVN ekvivalents.

7 *MRL* Apvienotaj? Karalist? un Sp?nij? nodarbojas ar da?laika lietojuma ties?bu (“timesharing”) p?rdošanu attiec?b? uz m?jok?iem, kas atrodas šaj?s ab?s dal?bvalst?s esošajos t?risma m?t?u kompleksos (turpm?k tekst? – “da?laika lietojuma ties?bas”). T? izmanto vien?dus l?gumu dokumentus Apvienotaj? Karalist? un Sp?nij?.

8 Kopš 2003. gada 3. oktobra *MRL* p?rdod jaunu preci, kas ietver “opciju” programmu ar nosaukumu “Options by Macdonald Hotels and Resorts” (*Macdonald Hotels and Resorts* opcijas, turpm?k tekst? – “opciju programma”). Š?s programmas izveides m?r?is bija lab?k izmantot nep?rdot?s da?laika lietojuma ties?bas un pied?v?t *MRL* klientiem liel?ku elast?bu attiec?b? uz t?s m?t?u lietošanas k?rt?bu, it ?paši attiec?b? uz m?t?u izv?li un dz?vošanas laikposmu.

9 Lai ieviestu opciju programmu, *MRL* nodibin?ja klubu ar t?du pašu nosaukumu “Options by Macdonald Hotels and Resorts” (turpm?k tekst? – “klubs”). T? ir bezpe??as organiz?cija bez juridiskas personas statusa, kuras darb?bu reglament? rakstveida stat?ti (turpm?k tekst? – “stat?ti”). Saska?? ar stat?tiem kluba galvenais m?r?is ir “nodrošin?t biedriem ties?bas rezerv?t br?vdienu m?tnes un citas papildu priekšroc?bas konkr?tiem laikposmiem katru gadu n?kamo 30 gadu laik?, kas paredz?ti saska?? ar [opciju programmu] atbilstoši šajos stat?tos noteiktajam”.

10 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka šo stat?tu un ar to saist?to l?gumu galven?s paz?mes var raksturot š?di:

- klubs ir izveidots uz 30 gadiem, t?nad no 2003. gada 3. oktobra l?dz 2033. gada 2. oktobrim;
- *MRL* ir dibin?t?ja, kuras ties?bas un pien?kums ir vad?t kluba darb?bu un k?rtot t? lietas, p?rvald?t opciju programmu, k? ar? veikt visas nepieciešam?s darb?bas, kuras t? uzskata par nepieciešam?m š? m?r?a sasniegšanai;
- *MRL* k? dibin?t?ja ir iec?lusi administratoru (*trustee*), kuram t? nodevusi savas ties?bas uz vis?m da?laika lietojuma ties?b?m savos m?jok?os, uz kuriem attiecas da?laika lietojuma sist?ma. Saska?? ar stat?tiem *MRL* pieder?ja “ties?bas uz punktiem”, kas ir saist?ti ar šiem m?jok?iem. *MRL* š?s ties?bas var nodot parastajiem biedriem;
- *MRL* klienti, kas piesak?s dal?bai opciju programm? un izpilda dal?bas nosac?jumus, k??st par parastajiem kluba biedriem. Vi?i ieg?st “ties?bas uz punktiem”, vai nu *MRL* t?s nododot vi?iem, vai ar? nododot administratoram da?laika lietojuma ties?bas uz noteikt?m ned??m;
- *MRL* pieš?ir v?rt?bu vis?m ned??u lietojuma ties?b?m, kas ir pieejamas biedriem. Š? v?rt?ba tiek izteikta k? konkr?ts punktu skaits, kas atkar?gs no m?tnes atrašan?s vietas, standarta un veida, k? ar? no attiec?g? gada laikposma. Biedri katru gadu atkar?b? no vi?iem pieder?šaj?m ties?b?m uz punktiem sa?em konkr?tu punktu skaitu. Konkr?taj? gad? vi?i var šos punktus p?rv?rst noteiktas m?tnes lietošan? noteikt? laikposm?, iev?rojot izv?li, k?da vi?iem ir atbilstoši vi?u punktiem un pieejamaj?m lietojuma ned??m. J?dziens “ties?bas uz punktiem” noz?m?, ka biedriem katru gadu ir ties?bas sa?emt zin?mu punktu skaitu, lai tie var?tu izmantot savas m?tnes lietojuma ties?bas attiec?gaj? gad?;

- k??stot par opciju programmas biedru, iest?šan?s maksa nav j?maks?, bet piesakoties jaunajam parastajam biedram ir j?ieg?d?jas “ties?bas uz punktiem” atbilstoši div?m iesp?jam?m metod?m. Vai nu tas š?das ties?bas ieg?d?jas no *MRL* par pašreiz?jo vien?bas cenu GBP 2,50, ja vien nav rekl?mas atlaides. Pirkums notiek saska?? ar “Punktu pirkuma l?gumu”, ko jaunais biedrs nosl?dz ar *MRL*. Vai ar? tas “ties?bas uz punktiem” ieg?st apmai?? pret administratoram nodotaj?m da?laika lietojuma ties?b?m, kas iepriekš ieg?d?tas no *MRL*, un samaks?jot “atl?dz?bu par statusa paaugstin?šanu”;
- šo otro metodi var izpild?t divos veidos. No vienas puses, persona, kurai jau pieder no *MRL* nopirkta da?laika lietojuma ties?bas, m?tni, uz kuru attiecas š?s ties?bas, var iek?aut opciju programm?, nosl?dzot ar *MRL* “l?gumu par statusa paaugstin?šanu” un t?d?j?di ieg?stot š?m da?laika lietojuma ties?b?m atbilstošas “ties?bas uz punktiem”. No otras puses, persona, kurai nepieder da?laika lietojuma ties?bas, var nosl?gt ar *MRL* “atpirkšanas un statusa paaugstin?šanas l?gumu”, saska?? ar kuru persona nop?rk š?das ties?bas un vienlaikus t?s nodod iek?aušanai opciju programm?. Biedri, kuri ir nosl?guši vienu no min?tajiem l?gumiem, tiek saukti par “paaugstin?ta statusa biedriem”. Š?ds biedrs saglab? ties?bas, kuras viš var izmantot katra gada pirmajos divos m?nešos, izv?l?ties da?laika lietojuma ties?bas, kuras viš attiec?gaj? gad? ir nodevis opciju programmai. Pret?j? gad?jum? viš sa?em punktu skaitu, kuru var izmantot citu opciju programm? ietvertu l?dzv?rt?gu m?t?u lietošanai. Ja paaugstin?ta statusa biedrs savas da?laika lietojuma ties?bas ir nodevis administratoram, t?s k??st pieejamas p?r?jiem biedriem, kuri savus punktus var p?rv?rst, lai attiec?go m?tni lietotu š?m lietojuma ties?b?m atbilstošaj?s ned???s;
- parastie biedri ap?emas segt ikgad?j?s administrat?v?s izmaksas atbilstoši to “ties?bu uz punktiem” skaitam, k? ar? m?t?u rezerv?ciju apstr?dei nepieciešam?s izmaksas punktu p?rv?ršanas br?d?. Maks?jums *MRL* tiek veikts Skotij?;
- parastie biedri jebkur? laik? var no *MRL* nopirkt papildu “ties?bas uz punktiem”;
- *MRL* var biedriem at?aut apmain?t to punktus pret izmitin?šanu *MRL* p?rvald?taj?s viesn?c?s vai pret citiem pakalpojumiem. T?pat *MRL* ir biedriem pied?v?jusi iesp?ju iepriekš l?dz pat desmit m?nešiem piepras?t punktu apmain?šanu pret trim, ?etr?m vai septi??m diennakt?m vien? no vair?k nek? 70 viesn?c?m, ja vien istabas ir pieejamas. Š?dai rezerv?šanai nepieciešamais punktu skaits ir atkar?gs no attiec?go viesn?cu konkr?t?s kategorijas. P?c rezerv?cijas apstiprin?šanas *MRL* ap?emas viesn?cai segt izmitin?šanas izmaksas;
- biedri gada laik? neizmantotos punktus var uzkr?t un izmantot n?kamaj? gad?. Biedrs var uzkr?t visus punktus, uz kuriem tam ir ties?bas, ja piepras?jums ir iesniegts ne v?l?k k? devi?us m?nešus pirms pašreiz?j? gada beig?m, un l?dz pat 50 % no šiem punktiem var uzkr?t, ja piepras?jums ir iesniegts devi?us l?dz tr?s m?nešus pirms pašreiz?j? gada beig?m;
- apgriezt? noz?m? – biedri v?l?kais tr?s m?nešus pirms gada beig?m var aiz?emties punktus kred?t? no tiem punktiem, kas tiem pien?ksies par n?kamo gadu, lai var?tu veikt rezerv?ciju, kurai ir nepieciešams vair?k punktu nek? vi?iem ir par pašreiz?jo gadu, rezerv?cijas br?d? samaks?jot prognoz?jam?s n?kam? gada administrat?v?s izmaksas;
- *MRL* ar? var par?p?ties, lai kluba biedriem b?tu pieejamas ?r?jas (proti, trešo personu p?rvald?tas) da?laika lietojuma ties?bu apmai?as programmas. T?d?j?di *MRL* ir izveidojusi saiknes ar vienu no š?d?m programm?m, kas saucas “Interval International”, k? rezult?t?, pievienojoties opciju programmai, biedri bez papildu samaksas uz diviem gadiem k??st par min?t?s *Interval International* programmas biedriem. P?c tam biedri var turpin?t savu dal?bu šaj? programm?, nosl?dzot atseviš?u l?gumu un maks?jot attiec?gos izdevumus. Š?da papildu dal?ba

opciju programmas biedriem sniedz tiesības apmainīt tajā ietvertās lietojuma nedrīstības, par kurām viņi konkrētajā gadā ir pārvērsuši savus punktus, pret mētnēm, kuras ir nodevuši citi *Interval International* programmas biedri. *MRL* ir tiesības izbeigt vai mainīt piederību tādējai daļai laika lietojuma tiesību apmaiņas programmai, kuras organizēšanu tā ir nodrošinājusi;

– *MRL* ir pilnvarota jebkurā brīdī izslēgt no opciju programmas jebkuru lietojuma nedrīstību, kas atbilst administratoram nodotajam daļai laika lietojuma tiesībām. Tādu tai ir jānodrošina, ka vienmēr ir pieejams pietiekams daudzums mētnu, lai varētu tikt izmantotas visas “tiesības uz punktiem”, kas pieder pašai un parastajiem biedriem. *MRL* ir arī tiesības noteikt un mainīt mētnu 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 daļai laika lietojuma tiesību nodošanas ietvaros. Strādāja 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, šo 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 Saskaņā ar apelācijas sūdzību par šo nolēmumu, *Court of Session (Scotland)* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Ja saskaņā ar [kluba] statātiem un to papildinošajiem līgumiem apelācijas sūdzības iesniedzēja piešķir līgumiskas tiesības (“tiesības uz punktiem”), kas ļauj pircējam ik gadu pārvērst punktus dzīvošanā daļai laika lietojuma tiesību mētnes vietā apelācijas sūdzības iesniedzējas atpūtas kompleksā un tās izmantošanai, vai šis pakalpojums ir jāuzskata par nekustamo? Pašuma iznomāšanu vai izīrēšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta [...] izpratnē vai [par] daļu bu 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 daļai laika lietojuma mētnēs noteiktā vietā uz vienu vai vairākām konkrētām nedēļām;

[?] klientam ir iespēja gada laikā neizmanto vispār vai izmantot tikai daļu no viņa savas attiecīgās gada punktus to pārvērstāšanai mētnes 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 nekustamo? pašumā, dzīvošanai pieejamā nekustamā pašuma fonds mainās;

[?] pakalpojuma sniedz?js saska?? ar [opciju] programmas l?guma nosac?jumiem var main?t punktu skaitu, uz kuru klientam katru gadu ir ties?bas;

[?] apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ja var noteikt, ka "ties?bu uz punktiem" ?pašniekiem ir ties?bas piedal?ties [cit?] da?laika lietojuma ties?bu apmai?as programm?

[?] apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ja var noteikt, ka "ties?bu uz punktiem" ?pašnieki dr?kst apmain?t savus punktus pret izmitin?šanu t?s p?rvald?taj?s viesn?c?s vai pret cita veida t?s pied?v?taj?m priekšroc?b?m?

3) a) Vai iepriekš 1. un 2. jaut?jum? raksturotie pakalpojumi, kurus sniedz nodok?u maks?t?js, ir [...] "ar nekustamo ?pašumu saist?ti pakalpojumi" Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta noz?m? [...]?

b) [Apstiprinošas atbildes gad?jum?], k? ir j?nosaka pakalpojuma sniegšanas vieta gad?jumos, kad [min?t?] kluba biedri var izmantot savas l?gumisk?s ties?bas, dz?vojot da?laika lietojuma ties?bu m?tn?s vair?k?s dal?bvalst?s, un ja pakalpojuma sniegšanas br?d? nav zin?ms, kuru m?tni tie lietos?"

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

15 Ar šiem jaut?jumiem, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las, no vienas puses, preciz?t, k? ir kvalific?jama t?du pakalpojumu sniegšana k? pamata liet?, k? ar? š?du pakalpojumu sniegšanas vieta, un, no otras puses, t? v?las noskaidrot, vai šiem pakalpojumiem ir piem?rojams Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkt? paredz?tais atk?pes regul?jums.

Par kvalifik?ciju un sniegšanas vietu

16 J?atg?dina, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu PVN ir j?maks? par "pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas". Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka pakalpojums "par atl?dz?bu" š?s Sest?s direkt?vas normas 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 (skat. 1994. gada 3. marta spriedumu liet? C?16/93 *Tolsma, Recueil*, l?743. lpp., 14. punkts; 1998. gada 14. j?lija spriedumu liet? C?172/96 *First National Bank of Chicago, Recueil*, l?4387. lpp., 26. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu liet? C?174/00 *Kennemer Golf, Recueil*, l?3293. lpp., 39. punkts).

17 Attiec?gais pakalpojums, kas ir rakstur?gs t?dam pakalpojuma veidam, k?ds ir pamata liet? izskat?m? l?guma priekšmets, noz?m? l?gumisku ties?bu pieš?iršanu, kuras nosauktas par "ties?b?m uz punktiem", kas l?gumsl?dz?jam ?auj sa?emt punktus, kurus katru gadu var p?rvrst ties?b?s ?slaic?gi izmantot m?tni pakalpojuma sniedz?ja t?ristu kompleksos vai izmitin?ties k?d? viesn?c? vai sa?emt citus pakalpojumus, kas l?guma dokumentos nav preciz?ti.

18 Š?dos apst?k?os min?t? l?guma elementi ir j?izvrt? t?d? veid?, lai noteiktu, k?di pakalpojumi tiek sniegti apmai?? pret atl?dz?bu, kuru sa?em pakalpojuma sniedz?js. Šaj? zi?? ir j?iev?ro metode, kuru ?ener?ladvok?te ir izmantojusi secin?jumu 52. punkt?, un t?d?j?di vispirms j?identific? daž?die atl?dz?bas veidi, kas ir paredz?ti šaj? l?gum?.

19 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka opciju programmas ietvaros klients var k??t par "ties?bu uz punktiem" ?pašnieku vai nu tos nop?rkot no *MRL*, samaks?jot pirkuma maksu, vai ar? da?laika lietojuma ties?bas par noteikt?m ned???m nododot administratoram un samaks?jot

“atlīdzību par statusa paaugstināšanu”.

20 Šajā otrajā gadījumā “tiesības uz punktiem” var iegādāties persona, kurai jau pieder daļa laika 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 konkrēto daļu laika lietojuma tiesībām, kas tai būtu jāveic šādu pirkumu.

21 Protams, šīs piedāvātās pazīmes dēļ opciju programma atšķiras no sistēmas, kas tika izskatīta lietā, kurā tika 2009. gada 3. septembra spriedums lietā C-37/08 *RCI Europe* (Krājums, I-7533. lpp.), uz kuru atsaucas MRL. Piekļūve MRL opciju programmai tiek iegūta, vienkārši nopērkot punktus, un šos punktus vēlāk var pārvērst pakalpojumos, ko MRL sniedz šīs pašas programmas ietvaros. Tādā punkti, uz kuriem var pretendēt jebkurš “tiesību uz punktiem” pašnieks, atspoguļo uzturēšanās vērtību noteiktā mētnā vai citu MRL sniegtu pakalpojumu vērtību, zināma mērā veidodami maksāšanas līdzekļi, ko klienti izmanto, lai samaksātu par kādas mētnes šlaicīgas lietošanas tiesību iegādi. Turpretī iepriekš minētais sprieduma lietā *RCI Europe* izskatītā sistēma bija vienkārša daļa laika lietojuma tiesību apmaiņas sistēma.

22 Tomēr šāda atšķirība neliedz izmantot to pašu vērtējuma kritēriju, proti, ar kādu nodomu biedri galu 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 daļa laika lietojuma tiesību apmaiņa, šīet, ka “tiesības uz punktiem” opciju programmas ietvaros tiek iegūtas ar nodomu izmantot šīs tiesības, lai tās pārvērstu šajā programmā piedāvātajos pakalpojumos.

24 Kā jau enerģētiskā advokāte ir norādījusi secinājumā 74. punktā, klients nenoslēdz saskaņotā līgumu ar mērķi sakrāt punktus, bet gan lai varētu šlaicīgi lietot mētni vai iegūt citus pakalpojumus, kas tiks izraudzāti vēlāk. Tādā “tiesību uz punktiem” pirkšana pati par sevi nav klienta mērķis. Šādu tiesību iegādi, kā arī punktu pārvērstā ir jāuzskata par priekšdarbiem, kas tiek veikti, lai varētu pretendēt uz kādas mētnes šlaicīgas lietošanas tiesībām, izmitināšanu viestniecībai vai uz kādu citu pakalpojumu.

25 Tādēļ “tiesību uz punktiem” pircējs atlīdzību par saskaņotā maksājumu saņem brīdī, kad ir noslēgusies šāda pārvērstā.

26 No Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa bāze par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tāpēc par pakalpojumu sniegšanu nodokļaus 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 šīet, ka tādā sistēmā kā opciju programma faktiskais pakalpojums, kura dēļ ir iegādātas “tiesības uz punktiem”, ir pakalpojums, kuru veido šīs programmas daļēniķu rēķinā nodotās dažādas 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 viestniecībai vai mētnes šlaicīgas 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.

30 Š?dos apst?k?os PVN iekas?jam?bas b?tiskie nosac?jumi nav izpild?ti t?du ties?bu k?
“ties?bas uz punktiem” s?kotn?j?s ieg?des br?d?, kas nepie?auj Sest?s direkt?vas 10. panta 2.
punkta otr?s da?as piem?rošanu.

32 T? k? faktiskais pakalpojums tiek sa?emts tikai tad, kad klients p?rv?r?š punktus, kas izriet no iepriek? ieg?taj?m "ties?b?m uz punktiem", tad tikai ?aj? br?d? rodas nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un nodoklis k??st iekas?jams saska?? ar Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta pirmo da?u.

34 Protams, k? jau ?ener?ladvok?te ir nov?rojusi secin?jumu 79.–86. punkt?, ??da principa piem?rošana var rad?t gr?t?bas, k?, piem?ram, nepiecie?am?ba par katru punktu p?rv?r?šanu izteikt klienta p?rv?rstos punktus naudas v?rt?b?, kas atbilst “ties?b?m uz punktiem”, probl?mas, kas ir saist?tas ar neskaidro mai?as kursu starp “ties?b?m uz punktiem” un punktiem, ie??mumu neaplik?ana ar nodokli iesp?jami ilgu laiku, probl?mas, kas ir saist?tas ar main?gaj?m PVN likm?m laik? starp “ties?bu uz punktiem” ieg?di un attiec?go punktu konvert??šanu, k? ar? iesp?ja, ka klients savus punktus nekonvert?.

36 Šķdas metodes piemērošana ar? rad?tu daž?da rakstura grūt?bas un papildus tam ietvertu ?aunprēt?gas izmantošanas risku, jo tad nodok?a maks?t?jam b?tu iespējams šaj? m?t?u kopum? iek?aut m?tnes, kas ir teorētiski pieejamas, bet netiek izmantotas un kas atrodas valst?s, kuras nav pak?autas Eiropas Savien?bas nodok?u kontrolei.

37 Turklāt šādai pārdāles 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 iestādi.

38 Šķēdē kontekstā jāatgādina, ka tādām uzņēmumam kā MRL saskaņā ar Sestās direktīvas XIII sadaļu kā PVN maksātājam ir vairāki pienākumi, tostarp minētās direktīvas 22. panta 2. punkta paredzētais, ka tas "veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai būtu iespējams piemērot PVN un nodokļu iestādei veikt pārbaudi".

39 Lai izpildītu šo pienākumu, šķēdām uzņēmumam ir jābūt tādai grāmatvedībai, kura ļauj pietiekami pārskatāmā veidā identificēt nodokļa bāzi, kas ir nepieciešama kopīgās PVN sistēmas darbībai.

40 Jāpiebilst, ka dalībvalstis nav bezspēcīgas pret nodokļa maksātāju iespējamu nesadarbošanos. Kopīgās PVN sistēmas princips neliedz ieviest pasākumus, lai sodītu par pārkāpumiem maksājuma PVN summas deklarācijā. Tieši otrādi, Sestās direktīvas 22. panta 8. punkts 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 kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 80. panta 1. punkts 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, pārsuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, noteiktos gadījumos tiktu definēta pēc darījuma parastās vērtības.

42 Ēmot vērā visus šos elementus, jāuzskata, ka pakalpojumu sniegšana, ko tās uzņēmums kā MRL veic tādās sistēmās kā opciju programma ietvaros, ir jākvalificē brīdī, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, sākotnēji iegūts tiesības pārveidot šo uzņēmuma piedāvājto pakalpojumu. Ja šīs tiesības tiek pārveirstas izmitināšanai kādā viesnīcā vai mētnes īslaicīgā lietošanas tiesībās, tātad 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 mētnie.

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

43 Runājot par tādām tiesību nodošanu kā pamata lietā izskatītās "tiesības uz punktiem", lai tās varētu tikt izmantotas izmitināšanai viesnīcās, jānorāda, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta paredzētais atbrīvojums šī noteikuma 1. punkts ir skaidri izslēgts attiecībā uz izmitināšanu viesnīcā nozarē.

44 Savukārt, ja šādas tiesības ir domātas, lai mētni iegūtu īslaicīgā lietojumā, jānosaka, vai šādu tiesību nodošana ir jākvalificē kā "nekustamo īpašuma iznomāšana vai izīrēšana" minētā 13. panta B daļas b) punkta nozīmē un vai ir piemērojami izņēmumi no šājiem noteikumiem paredzēto atkāpes regulējuma.

45 Ievadā ir jāatgādina, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. panta paredzētos atbrīvojumus, ir interpretējami sašaurināti, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārīgā 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 jādziens "nekustamo īpašuma iznomāšana vai izīrēšana"

Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē pamatpazīme ir tā, ka līgumslēdzējam uz nolikto laiku un pret atlīdzību tiek piešķirtas tiesības lietot nekustamo pašumu kā tās pašniekam 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 tās 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 mētnes īslaicīgās lietošanas tiesības, kas ir iegūtas apmaiņā pret saskaņotajiem iegūtajām 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 prerogatīva lietot nekustamo pašuma objektu kā tās pašniekam un liegt jebkurai citai personai šādu prerogatīvu uz noteiktu laiku.

48 Turklāt, kā jau enerģētiskās iekārtas ir norādījuši secinājumu 106. punktā, tādā sistēmā kā pamata lietā klients iegūst tiesības uz punktiem, lai galu galā iegūtu tiesības īslaicīgi lietot brīvdienu mētni. Tādēļ, lai šādu lietošanas tiesību nodošanu kvalificētu par “izīrēšanu”, nav būtiski, ka attiecīgā nekustamo pašuma konkrētās pazīmes, iespējams, nav pietiekami labi zināmas, jo katrā ziņā līgumslēdzējā pusē ir zināmi lietošanas nosacījumi.

49 Runājot par šo noteikuma 1. punktā minēto izņēmumu, tas attiecas ne tikai uz izmitināšanu viesnīcu nozarē, bet arī uz izmitināšanas darījumiem citās līgumslēdzējas funkcijas nozarēs, turklāt saskaņā ar minēto 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 “līgumslēdzējas funkcijas nozares” ir jāinterpretē plaši, tāpēc ka tā mērķis ir nodrošināt, lai ar nodokli tiktu aplikti īslaicīgās izmitināšanas darījumi, kas ir līgumslēdzējas viesnīcu nozarē sniegtajiem pakalpojumiem un ir iespējama konkurence ar tiem. Dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība attiecībā uz tādā izmitināšanas darījumu definīšanu, par kuriem jāmaksā nodoklis, atkarībā no nekustamo pašuma 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 tādā kritēriju ieviešana, kas tām šķiet piemēroti, lai nošķirtu ar nodokli apliekamus un neapliekamus darījumus, t.i., nekustamo pašuma iznomāšanu un izīrēšanu.

51 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkts neliedz dalībvalstij piemērot PVN tādā tiesību nodošanai par atlīdzību, kas trešajām personām pieder attiecībā uz mētnes īslaicīgu lietošanu.

52 Ēmot vērā visus šos elementus, jāuzskata, ka tādā sistēmā kā opciju programma, klientam saskaņotajiem iegūtajām tiesībām pārvērstot mētnes īslaicīgās lietošanas tiesības, attiecīgais pakalpojums ir nekustamo pašuma izīrēšana Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē (tagad – Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts). Tāpēc šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekārtot atbrīvojumā.

53 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka pakalpojumu sniegšana, ko tās uzņēmums kā prasītāja pamata lietā veic tādā sistēmā kā pamata lietā izskatāmās “opciju” programma ietvaros, ir jākvalificē brīvā, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, saskaņotajiem iegūtajām

tiesības pārvērš šo uzņēmuma piedvājumu? Ja šīs tiesības tiek pārvērstas izmitināšanā kādā viesnīcā vai mētnes īslaicīgās lietošanas tiesībās, tātad 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 mētnie.

54 Tādā sistēmā kā "opciju" programma, klientam sākotnēji iegūtās tiesības pārvēršot mētnes īslaicīgās 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. Tātad šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekārtot atbrīvojumu.

Par tiesāšanas izdevumiem

55 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tātad lemj 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:

1) pakalpojumu sniegšana, ko tās uzņēmums kā prasītāja pamata lietā veic tādās sistēmās kā pamata lietā izskatāmās "opciju" programma ietvaros, ir jākvalificē brīdī, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, sākotnēji iegūtās tiesības pārvērš šo uzņēmuma piedvājumu? Ja šīs tiesības tiek pārvērstas izmitināšanā kādā viesnīcā vai mētnes īslaicīgās lietošanas tiesībās, tātad 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 – Kopā pievienotās vārtības nodokļa sistēmā: 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 mētnie;

2) tādā sistēmā kā pamata lietā izskatāmā "opciju" programma, klientam sākotnēji iegūtās tiesības pārvēršot mētnes īslaicīgās 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 kopā pievienotās vārtības nodokļa sistēmā 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam. Tātad šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekārtot atbrīvojumu.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.