

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

VERICA TRSTENJAK

esitatud 2. aprillil 2009¹(1)

Kohtuasi C-37/08

RCI Europe

versus

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud VAT and Duties Tribunal (Ühendkuningriik))

Maksuõigus – Ühtlustamine – Käibemaks – Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 9 tõlgendamine – Ühine käibemaksusüsteem – Maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramise kord – Kinnisvaraga seotud teenused – Teenused, millega hõlbustatakse puhkemajutuseks kasutatava kinnisasja osaajalise kasutamise õigust omavatel isikutel kõnealuseid õigusi omavahel vahetada – Vahetusnimekiri

Sisukord

- I. Sissejuhatus
- II. Õiguslik raamistik
- III. Asjaolud
 - A. RCI Europe'i majandustegevus
 - B. Menetlus liikmesriigi maksuasutuses
 - 1. Ühendkuningriigi maksuhalduri seisukoht
 - 2. Hispaania maksuhalduri seisukoht
- IV. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused
- V. Menetlus Euroopa Kohtus
- VI. Poolte peamised argumendid
 - A. Esimene ja teine eelotsuse küsimus

B. Kolmas eelotsuse küsimus

C. Neljas eelotsuse küsimus

VII. Õiguslik hinnang

A. Sissejuhatavad märkused

1. Teenuse osutamise koha ühtse kindlaksmääramise vajadus

2. Teenuse osutamise koha kindlaksmääramise üldpõhimõtted

B. Eelotsuse küsimuste analüüs

1. Üldised kaalutlused

a) Kaupade tarnimise ja teenuste osutamise piiritlemine

b) Eelotsuse küsimuste täpsustamine

2. Üksikute teenuste hindamine käibemaksu reguleerivate õigusnormide seisukohast

a) Liikmeks astumise tasu

i) Liigitamine vastutasuks

ii) Teenuse osutamise koha kindlaksmääramine

b) Liikmemaks

i) Liigitamine vastutasuks

ii) Teenuse osutamise koha kindlaksmääramine

c) Vahetustasu

i) Liigitamine vastutasuks

ii) Teenuse osutamise koha kindlaksmääramine

– Reisibüroode erikorra kohaldatavus

– Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaldatavus

VIII. Järeldus

IX. Ettepanek

I. Sissejuhatus

1. EÜ artikli 234 alusel esitatud eelotsusetaotluses esitab London VAT Tribunal Centre (edaspidi „eelotsusetaotluse esitanud kohus”) Euroopa Ühenduste Kohtule mitu küsimust nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2) (edaspidi „kuues direktiiv”) artikli 9 lõike 2 tõlgendamise kohta.

2. Eelotsusetaotlus esitatakse seoses apellatsioonkaebusega, mille RCI Europe (edaspidi „kaebuse esitaja”) oli esitanud Ühendkuningriigi Value Added Tax Tribunals’ile (Ühendkuningriigi käibemaksukohad; edaspidi „VAT Tribunal”) Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Ühendkuningriigi maksuhaldur; edaspidi „Commissioners”) kolme otsuse peale. Apellatsioonkaebuses vaidlustab kaebuse esitaja oma tehingutelt deklareeritud käibemaksu ümberarvutamise teate, mille Commissioners oli esitanud põhjusel, et käibemaksu oli tema arvates deklareeritud vähem.

3. Sisuliselt vaidlevad põhikohtuasja pooled selle üle, kuidas hinnata piiriüleseid teenuseid käibemaksu reguleerivate õigusnormide seisukohast, eeskätt selle üle, mis tuleb võtta aluseks teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel. Sellest sõltub vastus küsimusele, kas Ühendkuningriik, kus on kaebuse esitaja registrijärgne asukoht, on üldse pädev asjaomaseid tehinguid maksustama.

II. Õiguslik raamistik

4. Kuues direktiiv sisaldab sätteid maksustatava tehingu toimumise koha kindlaksmääramise kohta. Kõnealune direktiiv sõnastati uuesti nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiviga 2006/112/EÜ,(3) mis jõustus 1. jaanuaril 2007, kusjuures põhikohtuasja seisukohast määravad sätted võeti üle peaaegu muutmata kujul.

5. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1(4) sätestab järgmise üldnormi:

„Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.”

6. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2(5) sisaldab teatavaid erinorme. Artikli 9 lõike 2 punkti a kohaselt „on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja -ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht”.

7. Kuuenda direktiivi artikkel 26(6) sisaldab reisibüroode eriskeemi. Nimetatud säte on sõnastatud:

„1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käibemaksu käesoleva artikli kohaselt, kui reisibürood teevad klientidega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Käesolevat artiklit ei kohaldata reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana ning arvestavad maksu artikli 11 A osa lõike 3 punkti c kohaselt. Käesoleva artikli kohaldamisel loetakse reisibüroodeks ka reisikorraldajad.

2. Kõik tehingud, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, loetakse üheks reisibüroo poolt reisijale osutatavaks teenuseks. See maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo tegevuskoht või asukoht, kust reisibüroo teenuseid osutas. Selle teenuse maksustatav summa ja maksuta hind artikli 22 lõike 3 punkti b tähenduses on reisibüroo marginaal, st reisija poolt tasutud käibemaksuta

kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete ja teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.”

III. Asjaolud

A. RCI Europe'i majandustegevus

8. Põhikohtuasja kaebuse esitaja on asutatud Ühendkuningriigis 29. novembril 1973. Tema tegevusala on oma liikmete vahel välismaal asuvate puhkeotstarbeliste majutuskohdade osaajalise kasutamise õiguse vahetamise võimaldamine ja korraldamine (tuntud ka nn *time-sharing*-mudelina).

9. Konkreetse osaajalise kasutamise õiguse õiguslik olemus sõltub kinnisasja asukoha riigi õigusest. Osaajalise kasutamise õigusega isikul on üldjuhul õigus kasutada konkreetsetes puhkusepaigas konkreetset puhkusemajutust teatud pikkusega perioodide jooksul, mis jäävad kindlate kuupäevadega määratavatesse ajavahemikesse. Liikmele kuuluvat kinnisasja osaajalise kasutamise õigust nimetatakse „puhkusemajutuse kasutamise õiguseks”.

10. Kaebuse esitaja haldab nädalapõhist osaajalise kasutamise õiguse vahetusprogrammi „RCI Weeks”, millele on omased edaspidi käsitletavat erisused.

11. Puhkeotstarbeliste majutuskohdade arendajatele pakutakse võimalust ühineda kõnealuse programmiga nõo osalistena. Arendajalt programmi lisatud puhkeotstarbeliste majutuskohdade osaajalise kasutamise õiguse otnud füüsilised isikud võivad taotleda RCI Weeksi liikmeks astumist.

12. RCI Weeksi liikmesus võimaldab liikmel lisada osaajaliselt kasutatava kinnisasja puhkeotstarbel kasutamise õigus osaajaliste majutuste ühisnimekirja (edaspidi „Weeks Pool”) ja saada puhkemajutuse kasutamise õigus majutuste suhtes, mille on ühisnimekirja lisanud teised liikmed. Seejuures puutuvad liikmed kokku üksnes kaebuse esitajaga. Puhkemajutuse kasutamise õigus lisamisega Weeks Pooli ei teki kaebuse esitajal asjaõigust osaajalise kasutamise õiguse esemeks olevale varale. Nimetatud osaajalise kasutamise õigus jääb alati õiguse algsele omanikule.

13. RCI Weeksi liikmed maksavad liikmeks astumise tasu 1–5-aastase perioodi eest ja iga-aastast liikmemaksu. Lisaks tuleb neil vahetustaotluse esitamise kuupäeval tasuda vahetustasu. Kaebuse esitaja käsitleb vahetustasu oma raamatupidamises tagastatava ettemaksuna. Kui kaebuse esitaja ei suuda oma liikme jaoks leida Weeks Poolist sobivat vahetusmajutust, jätab ta vahetustasu liikme kontole üles nõudena, mida võib kasutada tulevaste vahetustasude maksmisel, või maksab liikme taotlusel selle talle tagasi.

14. Weeks Pooli võib täiendada seeläbi, et kaebuse esitaja ostab majutust kolmandatelt isikutelt või arendaja võimaldab lisanädalaid. RCI Weeksi liige võib vahetustasu eest taotleda ka nende täiendavate majutuste vahetust.

B. Menetlus liikmesriigi maksuasutuses

15. Kaebuse esitaja asukoht on Ühendkuningriigis. Enamik selle liikmetest on nimetatud liikmesriigi kodanikud. Samas asub suur osa vahetusprogrammiga RCI Weeks hõlmatud kinnisasjadest Hispaanias.

16. Nimetatud asjaolude tõttu asusid Ühendkuningriigi ja Hispaania pädevad maksuhaldurid kaebuse esitaja käibemaksukohustuslase staatuse suhtes erinevatele seisukohtadele. Kummagi arvates tuleb kaebuse esitaja osutatud teenuste suhtes kohaldada tema siseriiklikke

käibemaksunorme. Sellest tulenevalt nõudsid mõlemad, et kaebuse esitaja tasuks oma tehingutelt käibemaksu, mis lõppkokkuvõttes tähendab topeltmaksustamist kahes eri liikmesriigis.

1. Ühendkuningriigi maksuhalduri seisukoht

17. Commissioners väidab, et majutuskohdade osaaajalise kasutamise õiguse vahetamise teenust osutatakse kaebuse esitaja majandustegevuse asukohas, st Ühendkuningriigis. Järelikult tuleks liikmeks astumise tasult ja liikmemaksult tasuda käibemaks Ühendkuningriigis. Vahetustasu käsitas Commissioners käibena, mille suhtes kohaldatakse siseriiklikke õigusnorme, millega võetakse üle kuuenda direktiivi artikkel 26. Vahetustasu eest osutatud teenuse liigitas Commissioners „kindlaliigiliseks reisiteenuseks”, mis tuleb seetõttu maksustada Ühendkuningriigis.

18. Eelotsusetaotlusest nähtub, et kuni 31. detsembrini 2003 tasus kaebuse esitaja Ühendkuningriigis käibemaksu kõikidelt uutelt liikmetelt saadud liikmeks astumise tasudelt ja kõikidelt liikmemaksudelt, mis olemasolevad liikmed iga järgmise aasta eest tasusid. Lisaks tasus kaebuse esitaja kuni 31. detsembrini 2005 Ühendkuningriigis käibemaksu vahetustasudelt, mida maksid liikmed, kes olid omandanud Euroopa Liidu muus liikmesriigis asuva kinnisasja osaaajalise kasutamise õiguse. Kaebuse esitaja ei tasunud Ühendkuningriigis käibemaksu vahetustasudelt, mida maksid liikmed, kes olid omandanud väljaspool Euroopa Liitu asuva kinnisasja osaaajalise kasutamise õiguse.

2. Hispaania maksuhalduri seisukoht

19. Hispaania maksuhaldur lähtub seevastu eeldusest, et kaebuse esitaja osutatud teenused on seotud kinnisasjaga ning seetõttu on need käibemaksuga maksustatavad riigis, kus osaaajaliselt kasutatav kinnisasi asub.

20. Tribunal Supremole (Hispaania kõrgeim kohus) on esitanud kassatsioonkaebus, mille ese on Hispaania maksuhalduri poolt kaebuse esitajale adresseeritud maksuteated ja maksukohtute otsused, millega jäeti viimase kaebused rahuldamata.

IV. Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

21. Eespool kirjeldatud Hispaania ametiasutuste seisukohale tuginedes lõpetas kaebuse esitaja alates 1. jaanuarist 2004 Ühendkuningriigis käibemaksu maksmise liikmeks astumise tasudelt ja liikmemaksudelt, mille ta sai liikmetelt seoses Hispaanias asuvate kinnisasjadega. Samuti lõpetas ta Ühendkuningriigis käibemaksu maksmise vahetustasult, mille ta sai liikmetelt seoses Hispaanias asuvate kinnisasjade puhkemajutuse kasutamise õiguse vahetamisega.

22. Commissioners otsustas 23. märtsil 2005 väljastada maksuteate käibemaksu sissenõudmiseks, mida kaebuse esitaja tema hinnangul oleks pidanud 2004. aastal maksmata liikmetelt saadud liikmeks astumise tasudelt ja liikmemaksudelt, mis oli seotud Hispaanias asuva kinnisvara puhkemajutuse kasutamise õigusega, ja vahetustasult seoses Hispaanias asuva kinnisvara puhkemajutuse kasutamise õiguse vahetamisega. Maksuteade väljastati 5. aprillil 2005 summas 1 339 709 Inglise naela.

23. Kaebuse esitaja esitas 5. mail 2005 nimetatud maksuteate peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab oma eelotsusetaotluses jätkuvalle õigusliku olukorra määramatusel seoses teenuse osutamise koha kindlaksmääramisega ja kahjule, mille see määramatus kaebuse esitaja majandustegevuse jaoks kaasa võib tuua. Seetõttu otsustas kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

1) Arvestades, et kaebuse esitaja osutatud teenuste eest maksid RCI Weeks programmi liikmed kaebuse esitajale

- liikmeks astumise tasu,
- liikmemaksu ja
- vahetustasu,

siis mis on need tegurid, mida tuleb arvesse võtta, et kindlaks määrata, kas need teenused on „seotud kinnisvaraga” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (nüüd uuestisõnastatud käibemaksudirektiivi artikkel 45) tähenduses?

2) Kui kaebuse esitaja pakutavatest teenustest üks või mitu on „seotud kinnisvaraga” kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (nüüd uuestisõnastatud käibemaksudirektiivi artikkel 45) mõttes, siis kas kinnisasi, millega üks või mitu teenust on seotud, on see kinnisasi, mis on lisatud vahetusnimekirja, või see kinnisasi, mille vahetamist taotletakse vahetusnimekirja kantud kinnisasja vastu, või mõlemad kinnisasjad?

3) Kui teatud teenused on „seotud” kahte liiki kinnisvaraga, siis kuidas tuleb neid teenuseid kuuenda käibemaksudirektiivi (nüüd uuestisõnastatud käibemaksudirektiiv) alusel liigitada?

4) Arvestades eri liikmesriikide kohaldatavaid erinevaid lahendusi, siis kuidas iseloomustada kuuenda käibemaksudirektiivi (nüüd uuestisõnastatud käibemaksudirektiiv) seisukohast maksukohustuslase „vahetustasu”, mida ta saab järgmiste teenuste eest:

- maksukohustuslase hallatava programmi liikme puhkusemajutuse kasutamise õiguse teise programmi liikme puhkusemajutuse kasutamise õiguse vastu vahetamise hõlbustamine; ja/või
- sellise puhkusemajutuse kasutamise õiguse andmine, mille maksukohustuslane on ostanud kolmandalt maksukohustuslaselt, et täiendada programmi liikmeks olevate isikute kasutuses olevat puhkusemajutuste vahetusnimekirja?

V. Menetlus Euroopa Kohtus

25. Eelotsusetaotlus, mis oli tehtud 9. jaanuaril 2008, saabus Euroopa Kohtu kantseleisse 31. jaanuaril 2008.

26. Põhikohtuasja kaebuse esitaja, Ühendkuningriigi, Hispaania Kuningriigi ning Kreeka Vabariigi valitsus ja komisjon esitasid Euroopa Kohtu põhikirja artiklis 23 sätestatud tähtaja jooksul kirjalikud märkused.

27. Põhikohtuasja kaebuse esitaja, Ühendkuningriigi, Hispaania Kuningriigi ning Kreeka Vabariigi valitsuse ja komisjoni esindajad esitasid 19. veebruaril 2009 toimunud kohtuistungil suulised märkused.

VI. Poolte peamised argumendid

A. *Esimene ja teine eelotsuse küsimus*

28. Põhikohtuasja *kaebuse esitaja* arvates ei ole liikmeks astumise tasu ja liikmemaksu eest osutatavad teenused konkreetse kinnisasjaga piisavalt seotud ja seetõttu ei kuulu need kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaldamisalasse. Pigem on kohaldatav nimetatud direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldnorm, mille kohaselt on teenuste osutamise, st uute liikmete registreerimise ja vastuvõtmise kohaks teenuse osutaja majandustegevuse asukoht. Käesoleval juhul on selleks Ühendkuningriik.
29. Sama kehtib ka vahetustasu eest osutatavate teenuste kohta, liiatigi kuna see on kooskõlas seisukohaga, et osutatavad teenused maksustatakse tervikuna. Sisuliselt ühtse teenuse erinev maksustamine ei oleks mõistlik.
30. *Ühendkuningriigi valitsus* väidab, et liikmeks astumise tasu ja liikmemaksu eest osutatavad teenused kuuluvad kõnealuse direktiivi artikli 9 lõike 1 kohaldamisalasse. Sarnaselt põhikohtuasja kaebuse esitajaga väidab Ühendkuningriigi valitsus, et kõnealuste tasude eest osutatud teenuste ja konkreetse kinnisasja vahel puudub piisavalt otsene seos. Oma arusaama põhjendab Ühendkuningriigi valitsus muu hulgas sellega, et kaebuse esitaja võimaldab vaid juurdepääsu turule, kus liikmed saavad vahetada oma kasutusõigusi. Ühendkuningriigi valitsus selgitab, et vahetustasudel puudub seos konkreetse kinnisasjaga eelkõige seetõttu, et liikmed saavad kasutusõigust vahetusnimekirja kanda ja vahetustasu maksta kuni 24 kuud enne kasutusõiguse eemaldamist vahetusnimekirjast.
31. *Hispaania Kuningriigi valitsus* väidab seoses esimese küsimusega, et määratlemisel, kas kohaldatav on kinnisvaraga seotud teenuseid käsitlev säte või reisibüroode erikord, tuleb arvesse võtta kahte asjaolu. Esiteks tuleb lähtuda vahendaja tegevuse laadist ja teha kindlaks, kas viimane tegutseb enda või teise isiku nimel. Teiseks tuleb kindlaks teha, kas vahendaja ostab oma tegevuseks vajalikud kaubad ja teenused teiselt maksukohustuslaselt.
32. Seoses teise küsimusega väidab Hispaania Kuningriigi valitsus, et kui õigustatult lähtuda sellest, et kõnealuste teenuste ja konkreetse kinnisasja vahel on seos, peavad liikmeks astumise tasu ja liikmemaksud olema otseselt seotud kinnisasjadega, mille osaaajalise kasutamise õiguse kannavad liikmed vahetusnimekirja. Nende puhul on nimelt tegemist tasudega, mida liikmed peavad maksma vaid programmis osalemise eest, isegi kui nad programmi ei kasuta.
33. *Kreeka Vabariigi valitsus* on seisukohal, et asjaolude hulka, mida tuleb arvestada hindamisel, kas teenused on kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses „kinnisvaraga seotud”, kuuluvad kaebuse esitaja tegevuse laad ja asjaomaste teenuste ning kinnisvara vaheline seos. Eelkõige tuleb uurida, kas kõnealused teenused on iseseisvad reisisenused, mida osutatakse osaaajalise kasutamise õiguse omanikele, või pigem vastastikused teenused, mida vahetusprogrammis osalevad osaaajalise kasutamise õiguse omanikud kaebuse esitaja kaudu vastastikku osutavad.
34. Kreeka Vabariigi valitsus teeb ettepaneku vastata teisele eelotsuse küsimusele nii, et liikmeks astumise tasu ja liikmemaksud on otseselt seotud selle kinnisasjaga, mille suhtes on liikmel osaaajalise kasutamise õigus, samal ajal kui vahetustasu on otseselt seotud selle kinnisasjaga, mille suhtes vahetusõigust teostatakse.
35. *Komisjon* väidab, et kaebuse esitaja osutatav teenus on osaaajalise kasutamise õiguste vahetamise võimaldamine. Seetõttu tuleb liikmeks astumise tasu ja liikmemaksu käsitada programmis osalemise tasuna. Komisjoni arvates on kinnisasjade osaaajalise kasutamise õigused ja nende vahetamine võrdväärsete õiguste vastu omakorda kinnisvaraga seotud teenus kuuenda

direktiivi artikli 9 lõike 2 tähenduses. Liikmeks astumise tasu ja liikmemaksu eest osutatava teenuse osutamise kohaks on koht, kus asub kinnisasi, mille suhtes on liikmel osaaajalise kasutamise õigus. Vahetustasu eest osutatava teenuse osutamise kohaks on omakorda koht, kus asub kinnisasi, mille osaaajalise kasutamise õiguse saab liige vastutasuks enda õiguste eest.

B. Kolmas eelotsuse küsimus

36. *Kaebuse esitaja* arvates ei saa kolmandat eelotsuse küsimust eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnastatud kujul üldse esitada. Nagu näitavad tema märkused esimese ja teise eelotsuse küsimuse kohta, ei ole tema osutatud teenused kinnisvaraga piisavalt seotud.

37. Lisaks väidab kaebuse esitaja, et järeldus, nagu oleks teenuste osutamine seotud mõlema kinnisasjaga, st nii vahetusnimekirja kantuga kui ka sellega, mida vahetusnimekirja kantud kinnisasja vastu vahetatakse, on vastuolus kuuenda direktiivi artikli 9 mõtte ja eesmärgiga. Ühenduse seadusandja soovis direktiivi artikliga 9 vältida liikmesriikidevahelisi konflikte käibemaksu sissenõudmise pädevuse küsimuses ja topeltmaksustamist. Seega saab artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldada ainult ühe kinnisasja suhtes, ja nimelt selle kinnisasja suhtes, millega teenused on kõige tihedamalt seotud.

38. *Ühendkuningriigi valitsus* on samadel põhjustel nagu kaebuse esitaja seisukohal, et kolmandale eelotsuse küsimusele ei ole vaja vastata, sest kaebuse esitaja osutatav teenus ei ole kinnisvaraga seotud. Pigem näitab see küsimus, millised probleemid võib kaasa tuua vastupidine arusaam. Kui kaebuse esitaja osutatavad teenused oleksid nimelt seotud nii vahetusnimekirja kantud kinnisasja kasutamise õigusega kui ka vahetuse kaudu saadud kinnisasja kasutamise õigusega, tuleks ühe ja sama teenuse suhtes kohaldada kahte erinevat siseriiklikku käibemaksumäära.

39. Ka *Hispaania valitsuse* arvates on väga ebatõenäoline, et ühte teenust saab seostada mõlema kinnisasjaga. See nähtub tema märkustest teise küsimuse kohta: Weeks Pooli liikmeks vastuvõtmise teenus, mille eest tuleb maksta liikmeks astumise tasu ja liikmemaksu, on seotud ainult selle kinnisasjaga, mille suhtes on liikmel osaaajalise kasutamise õigus; seevastu vahetustasu eest osutatav teenus – pakkuda liikmele võimalust vahetada oma osaaajalise kasutamise õigus tema soovidele vastava teise liikme asjaomase osaaajalise kasutamise õiguse vastu – on otseselt seotud kinnisasjaga, mille kasutamise õigust vahetatakse. Kui aga ühelt poolt liikmeks astumise tasu/liikmemaksu eest osutatav teenus ja teiselt poolt vahetustasu eest osutatav teenus oleks tõepoolest seotud mõlema kinnisasjaga, siis tuleks vastavalt Euroopa Kohtu otsusele kohtuasjas C-429/97: komisjon vs. Prantsusmaa(7) käsitada teenuse osutamise kohana teenuseosutaja asukohta.

40. Ka *Kreeka Vabariigi valitsus* jõuab teise küsimuse kohta esitatud märkustes, mis Hispaania valitsuse märkustega sisuliselt kattuvad, järeldusele, et kolmandale küsimusele tuleb vastata nii, et tehing ei saa kunagi olla samal ajal seotud mõlema kinnisasjaga.

41. *Komisjon* ei käsitle oma kirjalikes märkustes kolmandat eelotsuse küsimust üldse, sest sarnaselt Hispaania Kuningriigi ja Kreeka Vabariigi arusaamale ei kerki kõnealust küsimust ka tema arvates. Kaebuse esitaja osutatavad teenused on seotud kas selle kinnisasjaga, mille suhtes on liikmel osaaajalise kasutamise õigus (liikmeks astumise tasu ja liikmemaksu eest vahetusprogrammis osalemise korral), või selle kinnisasjaga, mida liige võib kasutada vahetusena (vahetustasu eest osutatavate teenuste korral), kuid mitte mingil juhul mõlema kinnisasjaga samal ajal.

C. Neljas eelotsuse küsimus

42. *Kaebuse esitaja* on seisukohal, et teenuste osutamise koha kindlaksmääramisel pole oluline, kas osaaajalise kasutamise õigused kandis vahetusnimekirja teine liige või ostis kaebuse esitaja need majutuskohade arvu suurendamiseks maksukohustuslasest kolmandalt isikult. Seda seetõttu, et kaebuse esitaja poolt vahetustasu eest osutatav teenus jääb samaks sõltumata sellest, kust pärineb majutuskoha osaaajalise kasutamise õigus, mida pakutakse liikmele vahetuseks tema poolt vahetusnimekirja kantud vahetusõiguse eest. Järelikult tuleks teenust sõltumata vahetuseks saadud osaaajalise kasutamise õiguse päritolust käsitleda käibemaksu seisukohalt vastavalt kaebuse esitaja märkustele esimese ja teise eelotsuse küsimuse kohta.

43. Ka *Ühendkuningriigi valitsuse* arvates ei oma osaaajalise kasutamise õiguse päritolu teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel tähtsust. Mõlemal neljandas eelotsuse küsimuses nimetatud juhul osutab kaebuse esitaja vahetustasu eest vaid haldusteenust, pakkudes liikmele tema soovidele vastavate teiste puhkemajutuskohade osaaajalise kasutamise õigust. Osaaajalise kasutamise õigusi tegelikult üle ei anta, sest kaebuse esitaja ei saa tagada, et ta sobiva majutuskoha üldse leiab, ning liige ei pea pakutavat osaaajalise kasutamise õigust ka vastu võtma. Järelikult kuulub kaebuse esitaja poolt vahetustasu eest osutatav teenus olenemata osaaajalise kasutamise õiguse päritolust maksustamisele vastavalt direktiivi 77/388 artikli 9 lõikele 1.

44. Teise võimalusena väidab *Ühendkuningriigi valitsus* siiski, et kui tema analüüs osutub ekslikuks ja vahetustasu on tasu teise majutuskoha osaaajalise kasutamise õiguse tegeliku üleandmise eest, siis tuleb tehing neljandas eelotsuse küsimuses nimetatud teisel juhul, st juhul kui kaebuse esitaja ostab majutuskoha osaaajalise kasutamise õiguse maksukohustuslikult kolmandalt isikult, maksustada samuti kaebuse esitaja asukohas. Seda seetõttu, et sellisel juhul on kohaldatav reisibüroode erikord.

45. *Hispaania Kuningriigi valitsus* viitab neljandale eelotsuse küsimusele vastates oma märkustele vahetustasu maksustamise kohta. Nagu märgitud juba seoses teise eelotsuse küsimusega, makstakse vahetustasu õiguse eest kasutada teise majutuskoha osaaajalise kasutamise õigust, seetõttu on see seotud kõnealuse kinnisasjaga ning kuulub järelikult maksustamisele kinnisasja asukohas.

46. *Kreeka Vabariigi valitsus* teeb vahet neljandas küsimuses kirjeldatud kahel olukorral ja tundub, et ta lähtub asjaolust, et nende kasutusõiguste kasutamise eest, mis kaebuse esitaja on ostnud maksukohustuslasest kolmandalt isikult, tuleb maksta lisatasu. Esimesel juhul, mil kaebuse esitaja pakub liikme osaaajalise kasutamise õigust teisele liikmele, maksustatakse vahetustasu kohas, kus asub kinnisasi, mille osaaajalise kasutamise õigus on teisel liikmel. Teisel juhul tuleb omakorda vahet teha mitmel olukorral. Olukorda, kus kaebuse esitaja pakub puhkemajutuskoha arendajale kuuluvat kasutusõigust, tuleb käsitada vastavalt eespool kirjeldatule. Kui kaebuse esitaja ostab kasutusõiguse programmi liikme soovi rahuldamiseks ja müüb selle kõnealusele liikmele edasi, tuleb teenuse suhtes kohaldada reisibüroode erikorda. Kui kaebuse esitaja annab üle talle endale kuuluva kasutusõiguse, on tegemist hotellipidaja tegevusega, mis on maksustatav kohas, kus asub kinnisasi, mille kasutamise õigus on kaebuse esitajal.

47. *Komisjon* ei puuduta neljandat eelotsuse küsimust oma kirjalikes märkustes üldse. Seetõttu saab siinkohal viidata üksnes komisjoni seisukohale, et vahetustasu eest osutatav teenus on seotud kinnisasjaga, mida saab kasutada vastutasuks vahetusnimekirja kantud majutuskoha osaaajalise kasutamise õiguse eest.

VII. Õiguslik hinnang

A. Sissejuhatavad märkused

1. Teenuse osutamise koha ühtse kindlaksmääramise vajadus

48. Kaebuse esitaja ja Commissionersi vaheline õigusvaidlus saab alguse maksustatava tehingu toimumise koha küsimusest. Vastusest kõnealusele küsimusele sõltub omakorda küsimus, kas kaebuse esitaja majandustegevuse raames tehtud tehingute maksustamine kuulub Ühendkuningriigi või Hispaania maksuhalduri pädevusse.

49. Piiriüleste teenuste maksustamisel on kõige olulisemad teenuse osutamise kohta käsitlevad sätted, sest need annavad vastuse küsimusele, millise riigi käibemaksu käsitlevad õigusnormid on kohaldatavad.(8) Kuna käibemaksusüsteemi kohaldamisala hõlmab kaupade tarnimist ja teenuste osutamist, mida teeb ettevõtja oma majandustegevuse raames riigi territooriumil tasu eest, saab käibemaksu käsitlevaid siseriiklikke õigusnorme kohaldada ainult juhul, kui kaupade tarnimise või teenuste osutamise koht asub asjaomase riigi territooriumil.

50. Kui iga riik lähtuks kaubatarne või teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel erinevatest kriteeriumitest, võib tulemuseks olla nii topeltmaksustamine kui ka maksustamata jätmine. Just seetõttu on eriti tähtis, et ühisturu raames määrataks teenuse osutamise koht kindlaks ühtsetel alustel.(9) Kuuenda direktiivi põhjenduse 7 kohaselt on direktiivis sätestatud kaubatarne või teenuse osutamise kohta käsitlevate normide eesmärk piiritleda üksikute liikmesriikide maksustamispädevused, et vältida pädevuskonflikte.(10) Ühtsed kogu ühenduses kohaldatavad kriteeriumid tehingu maksustamise eesmärgil kaubatarne või teenuse osutamise koha kindlaksmääramiseks peavad kaasa tooma käibemaksu reguleerivate siseriiklike õigusnormide otstarbeka piiritlemise.(11)

2. Teenuse osutamise koha kindlaksmääramise üldpõhimõtted

51. Liikmesriikide vahel liigitamisel esinevaid konflikte saab vältida, kehtestades võimalikult lihtsad ja selged normid, kusjuures seadusandlikust seisukohast tulevad kõne alla erinevad lähtepunktid olenevalt sellest, kas olulisemaks peetakse ettevõtja asukoha põhimõtet või sihtriigi põhimõtet. Esimese põhimõtte kohaselt lähtutakse kohast, kus on teenust osutava isiku majandustegevuse asukoht, teise põhimõtte kohaselt loetakse teenuse osutamise kohaks tõenäolise tarbimise ja/või muust teenusest saadud tulu kasutamise kohta.

52. Olles teadlik asjaolust, et mõlemal põhimõttel on ühisturu toimimise seisukohast nii eeliseid kui ka puudusi, otsustas ühenduse seadusandja kuuendas direktiivis sisalduvaid teenuse osutamise kohta käsitlevaid sätteid sõnastades kombineeritud lähenemisviisi(12) kasuks, määrates artikli 9 lõikes 1 teenuse osutamise kohaks põhimõtteliselt teenuse osutaja asukoha. Artikli 9 lõikes 2 sätestas ta kõnealusest põhimõttest siiski mitu imperatiivset erandit, mis piiravad märkimisväärselt artikli 9 lõike 1 kohaldamisala ja muudavad kuuendas direktiivis kehtiva asukoha põhimõtte erandiks.(13) Lisaks sätestati eriskeemid, millega võetakse arvesse teatavate tegevusalade eripärasid.

B. Eelotsuse küsimuste analüüs

1. Üldised kaalutlused

a) Kaupade tarnimise ja teenuste osutamise piiritlemine

53. Esmalt tuleb tõdeda, et ei eelotsusetaotluse esitanud kohus ega ka käesoleva menetluse pooled ei eita, et kaebuse esitaja majandustegevus seisneb eranditult tasu eest teenuste osutamises artikli 6 lõike 1 tähenduses. Minu arvates peab selline õiguslik hinnang paika ja tuleb võtta järgneva analüüsi aluseks.

54. Võttes arvesse asjaolu, et kuuendas direktiivis on käibemaksuga maksustatavad tehingud õigusliku kvalifitseerimise seisukohast selgelt piiritletud,(14) on tuginemine kuuenda direktiivi artiklites 5 ja 8 kaubatarneid käsitletavatele sätetele välistatud. Seega on vaidlusalune vaid küsimus, kas kõnealuste teenuste suhtes tuleb kohaldada artikli 9 lõiget 1 ja lõike 2 punkti a ning artikli 26 lõikes 1 sätestatud reisibüroode eriskeemi.

b) Eelotsuse küsimuste täpsustamine

55. Lisaks tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuste sisu kattub olulises osas, mistõttu on minu arvates vaja neid küsimusi selgitada.

56. Ühelt poolt tuleneb eelotsuse küsimuste mõistlikust tõlgendusest, et nende küsimustega soovitakse teada seda, mil määral vastavad kõnealused erinevad maksud ja tasud, mida vahetusprogrammi RCI Weeks liikmetel tuleb maksta, erinevatele kaebuse esitaja poolt osutatud teenustele.

57. Vastastikuse õigussuhte olemasolu, mille raames kohustuvad lepingu pooled osutama vastastikku teenust ja maksma selle eest tasu, on asjakohane, võttes arvesse asjaolu, et vastavalt kuuenda direktiivi artikli 2 punktile 1 maksustatakse käibemaksuga ainult teenuste osutamine tasu eest.(15) Järelikult tuleb käesolevas kohtuasjas täpselt kindlaks teha, millised on kaebuse esitaja lepingulised kohustused.

58. Teiselt poolt soovitakse eelotsuse küsimustega teada, millised eespool nimetatud teenuse osutamise kohta käsitlevad sätted on kohaldatavad kõnealuste teenuste suhtes. Nimetatud sätete alusel on võimalik kindlaks teha, kas ja mil määral on tegemist Ühendkuningriigi maksustamispädevusega.

59. Ülevaatlikkuse huvides ja eelotsuse küsimustele tarviliku vastuse andmiseks keskendun oma õiguslikus analüüsis nimetatud kahele põhiaspektile.

2. Üksikute teenuste hindamine käibemaksu reguleerivate õigusnormide seisukohast

60. Tundub, et kaebuse esitaja teenuseid saab kõige tõhusamalt analüüsida *a contrario*, vaadeldes erinevaid klientidelt võetavaid tasusid. Esiteks võtab kaebuse esitaja ühekordset liikmeks astumise tasu, mis tuleb maksta esmakordsel liikmeks registreerimisel, teiseks tuleb tasuda iga-aastane liikmemaks ja lõpuks nn vahetustasu, juhul kui majutuskoha osaaajalise kasutamise õiguste vahetamise vahendamine RCI Weeks programmi raames oli edukas. Järgnevalt uurin kõnealuste tasude alusel eraldi, milline kaebuse esitaja teenus oli ühe või teise tasuga seotud. Sellega seoses uurin, kas tegemist on ühtse teenusega või eraldi käsitletavate teenustega ja kas need on tasuga vastavuses. Analüüsile tuginedes saab seejärel kindlaks teha teenuse käibemaksukoosseisu ja teenuse osutamise koha.

61. Nn *time-sharing*-lepingute puhul on osutatud teenuste määratlemine keerukas. Tsiviilõiguses puudub selle jaoks kindel lepinguliik.(16) Pikaajalised kasutusõigused on sätestatud näiteks üürilepingutes ja asjaõigust vahendavates usalduslepingutes, olemas on osalusmudelid, puhkuseklubide mudelid ja palju teisi variante. Selline segane olukord oli ka põhjus, miks võeti vastu Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. oktoobri 1994. aasta direktiiv 94/47/EÜ ostjate kaitse

kohta, mis puudutab kinnisvara osaaajalise kasutamise õiguse ostulepingute teatavaid aspekte.(17) Kuna juba vahetult pärast direktiivi jõustumist hakati turustama uusi *time-sharing*-mudeleid, esitas komisjon õiguslike lünkade kõrvaldamiseks ja tarbijate paremaks kaitsmiseks 2007. aastal muudatusettepaneku, mille Euroopa Parlament võttis veidi muudetud kujul vastu 22. oktoobril 2008.

62. Käesolev kohtuasi ei puuduta siiski *time-sharing*-lepingute kui selliste sõlmimist, vaid pigem puhkemajutuste kasutamise õiguste vahetamist vahetusnimekirja kantud õiguste omanike vahel.

a) Liikmeks astumise tasu

i) Liigitamine vastutasuks

63. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on vastastikune õigussuhe olemas juhul, kui osutatud teenuse ja selle eest makstava tasu vahel on otsene seos, kuna makstud summad kujutavad endast tegelikku tasu eraldiseisvate teenuste eest, mida osutati sellise õigussuhte raames, mille käigus vahetatakse vastastikuseid teenuseid.(18)

64. Liikmeks astumise tasu peab seega olema piisavalt eraldiseisva teenusega otseselt seotud.

65. Kui uurida lähemalt kaebuse esitaja ärimudelit, mida on üksikasjalikult kirjeldanud kaebuse esitaja ise ja samuti Ühendkuningriigi valitsus oma kirjalikes märkustes, siis selgub, et liikmeks astumise tasu eest saab liige esialgu ainult juurdepääsu RCI Weeks vahetusprogrammile.

66. Liikmeks astumine ei anna iseenesest veel õigust kasutada teiste liikmete osaaajalise kasutamise õigusi. Selleks tuleb lisaks RCI Weeksi liikmesusele kanda vahetusnimekirja omaenda osaaajalise kasutamise õigused. Sellega seoses kehtib konkreetne nõue, et osaaajalise kasutamise õiguse omanik esitab kaebuse esitajale vahetustaotluse, kusjuures esiteks peab ta välja pakkuma talle endale kuuluva konkreetse puhkemajutuse osaaajalise kasutamise õiguse ning teiseks valima välja võrdväärse osaaajalise kasutamise õiguse.

67. Lisaks vahetusprogrammis osalemise võimalusele edastatakse liikmele pakutavate puhkemajutuskohdade kohta mitmesugust teavet, mis sisaldub nt korrapäraselt ajakohastatavas paberkandjal kataloogis, samuti ka veebipõhises ülevaates. Samuti antakse liikmele telefoninumber, millele helistades saab ta vajaduse korral võtta ühendust kaebuse esindaja töötajatega ja täpsustada vahetuse tingimusi ning saada teavet kaebuse esitaja poolt järelepärimise peale osutatavate lisateenuste kohta.

68. Seega on RCI Weeksigi ühinemine uue liikme jaoks teatavas mõttes vahetusprogrammis osalemisele eelnev etapp, kusjuures liikmele on liikmeks astumise tasu eest avatud kõik võimalused. Uuele liikmele edastatava teabe eesmärk on valmistada liige ette tegelikult vahetusprogrammis osalemiseks. Liikmeks astumisega ei kaasne siiski õiguste tegelikku üleandmist, sellega luuakse vaid juurdepääs turule, kus liikmed saavad kaebuse esitaja abiga vahetada neile kuuluvaid osaaajalise kasutamise õigusi. Liikmesus iseenesest ei kohusta liikmeid kõnealuses vahetusprogrammis osalema.

69. Seega on kohtupraktika tähenduses otsene seos vaid kõnealuse vahetusprogrammiga ühinemise võimaldamise ja liikmeks astumise tasu maksmise vahel.

70. Seevastu liikmeks astumist ja vahetusprogrammi tegelikku kasutamist ei ole nii lihtne otseselt seostada, sest selleks peavad lepingu pooled astuma täiendavaid samme, nimelt peab liige esitama taotluse ja kaebuse esitaja peab kinnitama, et vahetus on võimalik, ning lisaks tuleb maksta vahetustasu.

ii) Teenuse osutamise koha kindlaksmääramine

71. Lisaks on vaja uurida, kuidas tuleb kõnealuseid teenuseid liigitada kuuenda direktiivi teenuste osutamise kohta reguleerivate sätete üldraamistikus. Kõne alla tuleb kuuenda direktiivi artikli 9 lõigetes 1 ja 2 sisalduvate sätete kohaldamine. Esmalt tuleb esitada mõned sissejuhatavad märkused kõnealuste sätete tõlgendamise kohta.

72. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 sisaldab üldnormi maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramiseks ning sama artikli lõige 2 sätestab rea erandeid.(19)

73. On tõsi, et kuues direktiiv ei sisalda sõnaselget sätet artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldnormi ja artikli 9 lõikes 2 sätestatud erinormide vahelise suhte kohta. Olenemata sellest on Euroopa Kohus leidnud, et lõige 1 ei ole lõike 2 suhtes ülimuslik. Pigem tuleb igal üksikul juhul uurida, kas tegemist on mõne direktiivi artikli 9 lõikes 2 nimetatud juhtumiga; vastasel juhul kuulub tehing artikli 9 lõike 1 kohaldamisalasse.(20) Euroopa Kohus on teinud selle põhjal järelduse, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a ei saa käsitada üldnormist tehtud erandina, mida tuleb tõlgendada kitsalt.(21)

74. Seega lähtub Euroopa Kohus ilmselgelt eeldusest, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 2 sisaldab erinorme, mida vastavalt *lex specialis derogat legi generali* põhimõttele tuleb uurida esmajärjekorras ja kohaldada, kui koosseisutingimused on täidetud.(22)

75. Seetõttu tuleb esmalt uurida, kas kirjeldatud tehing kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis a sätestatud erinormi kohaldamisalasse. Eeltingimuseks peab asjaomane teenus olema „kinnisvaraga seotud”.

76. Käesolevas asjas tekib aga küsimus, millise konkreetse kinnisasjaga on asjaomane teenus seotud. Hispaania ja Kreeka valitsus ning komisjon pooldavad seisukohta, mille kohaselt on põhimõtteliselt võimalik seos kinnisasjaga, mille suhtes on liikmel juba osaaajalise kasutamise õigus.

77. Olenemata sellise seose olemasolule rangelt esitatavatest nõuetest, mida käsitlen üksikasjalikult allpool,(23) on minu arvates käesolevas asjas juba esialgsel uurimisel näha, et tegeliku teenuse ja asjaomase kinnisasja vahel seos puudub.

78. Nagu juba selgitatud, on RCI Weeksiga ühinemine uue liikme jaoks vahetusprogrammis tegelikule osalemisele eelnev etapp.(24) Kaebuse esitaja osutatavate teenuste – juurdepääs programmile ja teavitamine – tegelik eesmärk on valmistada liikmeid ette vahetusprogrammis osalemiseks, ilma et sellega kaasneks osalemise kohustus. Järelikult selles liikmesuse varajases etapis puhkemajutuse kasutamise õigusi veel ei vahetata.

79. Kuigi liikmel on pärast RCI Weeksiga ühinemist võimalus kanda oma osaaajalise kasutamise õigused vahetusnimekirja, ei ole liikmel sellest õigusest kasu seni, kuni vahetuse tegeliku toimumise tingimused ei ole täidetud.

80. Liikmele antud võimalust kanda kinnisasja osaaajalise kasutamise õigused vahetusnimekirja ei saa iseenesest käsitada käibemaksuga maksustatava põhiteenusena. Objektiivselt võttes on äärmisel juhul tegemist teisejärgulise kõrvalteenusega, mis ei ole liikme jaoks eesmärk omaette, vaid vahend, mis võimaldab liikmel kasutada parimatel tingimustel teenuseosutaja põhiteenust,

mis seisneb osaaajalise kasutamise õiguste vahetamise võimaldamises.

81. Käibemaksu reguleerivates õigusnormides sätestatud „teenuse ühtsuse põhimõte”(25) välistab võimaluse käsitada sellist kõrvalteenust eraldiseisva teenusena. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika(26) kohaselt ei saa maksustatavat tehingut jagada eri osadeks, et võtta nende pealt eraldi käibemaksu. Tehingu liigitamisel tuleb pigem keskenduda tervikteenuse põhikomponendile. Teenuse osutamise koha kindlaksmääramisel ei saa kõrvalteenust mingil juhul käsitada määrava teenusena, vaid see peab olema tegeliku põhiteenuse kõrval teisejärguline. Ainult viimast saab käsitada maksustatava teenusena kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses.

82. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaldamine on lõplikult välistatud, sest käesoleva kohtuasja puhul on ilmne, et liikmeks astumise tasu eest osutatav tegelik teenus ja kinnisasi, mille suhtes on liikmel osaaajalise kasutamise õigus, ei ole piisavalt tihedalt seotud.

83. Kui aga eeldada – nagu väidetakse käesolevas kohtuasjas – et kõnealune teenus, mille eest liige maksab liikmeks astumise tasu, kujutab endast vaid juurdepääsu võimaldamist vahetusnimekirjale ja teavitamist osaaajalise kasutamise õiguste vahetamise võimalustest, tuleb välistada ka kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamine, sest kaebuse esitaja ei kasuta seejuures mingil juhul teiste maksukohustuslaste tarneid või teenuseid, mis on ette nähtud reisi korraldamiseks.

84. Kuna ükski eriskeem ei ole kohaldatav, tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldnormi. Järelikult on liikmeks astumise tasu puhul teenuse osutamise kohaks kaebuse esitaja majandustegevuse asukoht.

b) Liikmemaks

i) Liigitamine vastutasuks

85. Kaebuse esitaja argumentidest nähtub, et liikmeks astumise tasu ja liikmemaks ei erine teineteisest sisuliselt, sest üheskoos moodustavad need vastutasu RCI Weeks vahetusprogrammis osalemise eest ja võimaluse eest kasutada liikmesusega seotud eeliseid.(27)

86. Liikmemaksu tasumine ei ole midagi muud kui kindlaksmääratud summa korrapärane maksmine kaebuse esitaja kõikide teenuste kasutamise eest. Järelikult tuleb liikmemaks tasuda ka juhul, kui liige vahetusprogrammis ei osale, kas siis seetõttu, et ta ei ole enda osaaajalise kasutamise õigusi vahetusnimekirja kandnud, või seetõttu, et ei ole leitud vahetamiseks sobivat osaaajalise kasutamise õigust.

87. Vaieldamatult on käesolevas asjas tegemist õigussuhtega, mille raames tehakse vastastikuseid tehinguid. Seda ei muuda ka asjaolu, et liikmemaksu ei saa siduda vahetusprogrammi iga üksiku kasutuskorraga. Nagu Euroopa Kohus leidis kohtuotsuses Kennemer Golf,(28) on vastastikuse õigussuhtega tegemist ka juhul, kui ühing osutab pidevalt mitmesuguseid teenuseid ja liikmed maksavad vastutasuna kindlasummalist aastamaksu. Selles suhtes vastavad kaebuse esitaja osutatud teenused tasu eest osutatava teenuse tingimustele kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses ning on seega põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatavad.

ii) Teenuse osutamise koha kindlaksmääramine

88. Võttes arvesse asjaolu, et liikmemaksu makstakse vastutasuna mitmesuguste teenuste eest, mis esiteks ei ole alati kinnisvaraga seotud ja mida teiseks ei osutata alati seoses osaaajalise

kasutamise õiguste vahetamisega, oleks minu arvates siiski ekslik eeldada, et kõnealused teenused on kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses kinnisvaraga seotud. See oleks vastuolus Euroopa Kohtule esitatud asjaoludega ja lisaks laiendaks see põhjendamatult kõnealuse erinormiga hõlmatud olukorda.

89. Sarnaselt liikmeks astumise tasuga on liikmemaks seotud liikmesuse ja sellest tulenevate eelistega. Seetõttu on loogiline, et käibemaksu seisukohast käsitatakse seda sarnaselt liikmeks astumise tasuga.

90. Järelikult on liikmemaksu puhul teenuse osutamise kohaks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõikele 1 teenuse osutaja majandustegevuse asukoht.

c) Vahetustasu

i) Liigitamine vastutasuks

91. Erinevalt eespool nimetatud tasudest maksab programmi liige vahetustasu vahetusprogrammi tegeliku kasutamise eest. Kaebuse esitaja, kes tegevust sisuliselt kooskõlastab,(29) esitab liikmele vahetustasu arve hiljemalt kuupäeval, mil osaaajalise kasutamise õiguste vahetus nõuetekohaselt toimub.

92. Mõlemad lepingupooled osutavad seega vastutasu eest oma teenuse. Seega ei ole kahtlust selles, et mõlema lepingupoole nõuded põhinevad vastastikusel õigussuhtel.

ii) Teenuse osutamise koha kindlaksmääramine

93. On siiski vaieldav, millise sätte alusel tuleb kindlaks määrata teenuse osutamise koht.

– Reisibüroode erikorra kohaldatavus

94. Esmalt tuleb kõne alla kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud käibemaksu eriskeem. Erinevalt teistest menetlusosalistest ei välista Ühendkuningriigi valitsus kõnealuse erikorra kohaldatavust kategooriliselt.

Erikorra mõte ja eesmärk

95. Kuuenda direktiivi artiklis 26 on sätestatud erand maksustatavat summat käsitlevast üldnormist seoses reisibüroode ja reisikorraldajate teatud tehingutega.(30) Kuna tegemist on erinormiga, võib kõnealust artiklit kohaldada ainult ulatuses, mis on vajalik direktiivi eesmärgi saavutamiseks.(31)

96. Kuuenda direktiivi artiklis 26 sätestatud käibemaksu eriskeemi eesmärk on kohandada kohaldatavaid õigusnorme vastavalt reisibüroode ja reisikorraldajate tegevuse eripäradele. Selliste ettevõtete teenused koosnevad reeglina mitmest teenusest, eeskätt veo- ja majutusteenustest, mida osutatakse osaliselt välismaal ja osaliselt selle liikmesriigi territooriumil, kus on reisibüroo asukoht või püsiv tegevuskoht. Kuna teenuseid ja nende osutamise kohti on mitu, valmistaks maksustamise kohta, maksustatavat summat ja sisendkäibemaksu mahaarvamist käsitlevate üldnormide kohaldamine sellistele äriühingutele praktilisi raskusi ja takistaks nende tegevust.(32)

97. Selle vältimiseks sätestab artikli 26 lõige 2 muu hulgas, et kõik tehingud, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, loetakse üheks reisibüroo poolt reisijale osutatavaks teenuseks. See maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust reisibüroo teenuseid osutab.

Koosseisutingimused

– Reisibüroo või reisikorraldaja staatus

98. Sissejuhatuseks tuleb märkida, et asjaolu, et kaebuse esitaja ei ole ei reisibüroo ega reisikorraldaja nende mõistete tavapärase tähenduses, ei välista iseenesest kuuenda direktiivi artikli 26 kohaldamist, kui kaebuse esitaja teeb vastavalt Euroopa Kohtu praktikale samalaadseid tehinguid muu tegevuse raames.(33)

99. Käesolevas kohtuasjas on see tingimus täidetud. Kuna kaebuse esitaja osutab teenuseid, mis võimaldavad tema liikmetel kasutada puhkuse eesmärgil välismaal asuvaid puhkemajutuskohi, on tema majandustegevus reisibüroo või reisikorraldaja tegevusega teatud osas sarnane, kuigi mitte täielikult identne. Lisaks õigustab kuuenda direktiivi artikli 26 mõte ja eesmärk nimetatud teenuste liigitamist kõnealuse korra kohaldamisalasse. Kuna kaebuse esitaja osutab mitut teenust ja tema asukoht ning teenuse objekt ruumiliselt lahknevad, ähvardab topeltmaksustamine tema majandustegevust samamoodi nagu reisibüroo või reisikorraldaja tegevust.

– Tegutsemine enda nimel

100. Artikli 26 lõike 1 kohaselt on selle artikli kohaldamise eeltingimus, et reisibürood teevad klientidega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Seevastu reisibüroo, kes tegutseb üksnes reisiteenuste vahendajana, ei kuulu artikli 26 kohaldamisalasse, vaid osutab vahendusteenuseid enda asukohas vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldnormile.(34)

101. Seega on esmalt määrav, kas kaebuse esitaja tegutseb teenuseid osutades enda või teiste nimel.

102. Nagu Hispaania valitsus paikapidavalt märgib,(35) on piiritlemisel otsustav see, kas kaebuse esitaja tegevus piirduv vaid kahe liikme kokkuviiamisega, et viimased saaksid sõlmida puhkemajutuse kasutamise õiguste vahetamise lepingu. Sellisel juhul oleks kõnealune tegevus agenditegevus, sest kaebuse esitaja tegutseks teise isiku nimel. Kaebuse esitaja tegutseks seevastu enda nimel, kui liikmed vahetaksid õigusi teadmata, kes on konkreetne kasusaaja, sest kaebuse esitaja kooskõlastab ja eraldab puhkemajutuse kasutamise õigused ise.

103. Põhikohtuasja kaebuse esitaja väidab, et puhkemajutuse olemasolu kontrollides ja alternatiivseid pakkumisi otsides tegutseb ta alati „oma liikmete ülesandel”.(36) Lisaks märgib ta, et liikmed astuvad ühendusse ainult tema töötajatega ega suhtle kunagi üksteisega.(37) Neid märkusi arvesse võttes tuleb lähtuda sellest, et liikmete ainus lepingupartner on põhikohtuasja kaebuse esitaja.

104. Järelikult ei tegutsenud kaebuse esitaja käesoleval juhul vahendajana. Pigem tegutses ta enda nimel kuuenda direktiivi artikli 26 lõike 1 tähenduses.

– Teiste maksukohustuslaste tarnete ja teenuste kasutamine

105. Siiski jääb selgusetuks, kas konkreetsel juhul on täidetud teine kõnealuse korra kohaldamise oluline koosseisutunnus, nimelt teise maksukohustuslaste tarnete ja teenuste kasutamise nõue. Sellisteks teenusteks on näiteks kolmandate isikute osutatavad majutus- ja veoteenused. Kõnealused kolmandate isikute teenused peavad siiski olema midagi enam kui vaid vahend, mis võimaldab kasutada ettevõtja osutatavat põhiteenust parimatel tingimustel. Vastasel korral oleksid need teenused Euroopa Kohtu praktika(38) kohaselt kõigest põhiteenuste kõrvalteenused ja

maksustamine kuuenda direktiivi artikli 26 kohaselt oleks välistatud. Kui kaebuse esitaja pakuks oma liikmetele peale majutuskoha kasutamise õigustega seotud teenuste muid teenuseid, mida tavaliselt osutavad kolmandad isikud, näiteks vedu Hispaaniasse, oleks kuuenda direktiivi artikkel 26 kohaldatav.

106. Ei eelotsusetaotluses ega kaebuse esitaja märkustes ei leidu konkreetseid viiteid sellele, et oma liikmetele teenuseid osutades kasutaks kaebuse esitaja teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Teada on ainult see, et Weeks Pooli võib täiendada seeläbi, et kaebuse esitaja ostab majutust kolmandatelt isikutelt või arendaja võimaldab lisanädalaid. Liige võib vahetustasu eest taotleda ka nende täiendavate majutuste vahetamist. Kõnealuste tehingute õiguslikuks hindamiseks pole minu arvates aga piisavalt üksikasjalikku teavet.

107. Seetõttu peab siseriiklik kohus üksikasjalikult uurima, kas põhikohtuasjas on tegemist tarnete ja teenuste kasutamisega. Kui seda ei esine, ei ole kuuenda direktiivi artikkel 26 kohaldatav.

– Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaldatavus

108. Kui kuuenda direktiivi artikkel 26 ei ole kohaldatav, tuleb uurida, kas teenus – teatavate majutuskohade osajalise kasutamise õiguse omanikel kasutusõiguste vahetamise hõlbustamine – on seotud konkreetse kinnisasjaga artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.

109. Minu hinnangul kinnitab sellise seose olemasolu kõnealuse sätte sõnastusest lähtuv tõlgendus, sest kaebuse esitaja osutatavad teenused aitavad programmi liikmel saada kindlaksmääratud ajaks kolmandale isikule kuuluva konkreetse kinnisasja kasutamise õigust.

110. Ent kohtujurist Sharpston väljendas oma ettepanekus kohtuasjas Heger(39) kahtlust vaid kõnealuse sätte sõnastusest lähtuva tõlgendamise suhtes. Ta märkis õigesti, et väljendi „seotud” liiga lai tõlgendus ei ole asjakohane, sest lõppkokkuvõttes on mis tahes teenus nii või teisiti „seotud” kinnisvaraga piiritletud ala tähenduses. Tegelikult võivad erinevad teenused olla kinnisvaraga seotud erineval määral ja erineval viisil.

111. Euroopa Kohus on senini hoidunud üksikasjalikumalt sätestamast, milliseid nõudeid tuleb kohaldada nimetatud seose laadile ja vahetule iseloomule. Kohtuotsuses Heger(40) märkis Euroopa Kohus vaid, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamisalasse kuulub vaid selliste teenuste osutamine, millel on kinnisvaraga „piisavalt otsene seos”, liiatigi kuna niisugune seos on iseloomulik kõigi selles sättes loetletud teenuste osutamisele.

112. Seda arvesse võttes tekib küsimus, kas kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a eespool nimetatud tõlgendust toetab ka kõnealuse sätte süstemaatiline asukoht kõikide teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete hulgas ning direktiivi mõte ja eesmärk.

113. Kõnealuses sättes esitatud näidete loetelu, mida artikli 9 lõike 2 punkti a ühemõttelist sõnastust („sealhulgas”, „näiteks”) arvesse võttes ei tohiks mingil juhul käsitada ammendavana, on informatiivne, kuna annab – nagu Euroopa Kohus märkis kohtuotsuses Heger – olulist teavet sellise seose olemuse ja kvaliteedi kohta.

114. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tõlgendamisel tuleb siiski arvesse võtta Euroopa Kohtu praktikat, mille kohaselt puuduvad kuuendas direktiivis selles sisalduvate mõistete määratlused ega ole osutatud liikmesriigi õiguskorrale, mistõttu tuleb neid mõisteid käsitada ühenduse õiguse autonoomsete mõistetena ning neile tuleb seetõttu anda ühenduse õigusest tulenev määratlus.(41)

115. Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis a loetletud näitlikest kinnisvaraga seotud teenustest

ilmneb, et füüsiline kokkupuude ei saa olla imperatiivne kriteerium, liiatigi kuna kinnisvaramaaklerid nagu ka arhitektid saavad oma teenuseid osutada ka siis, kui nad ei ole kinnisasja kordagi näinud või sellesse kordagi sisenenud. Maakler peab vahendatavat kinnisasja vaid tundma ja arhitektil peab olema kinnisasja projekt.

116. Samuti ei ole nõutav, et teenuseid osutaks kindlasti see isik, kes on õiguslikult pädev kinnisasja käsutama, näiteks asjaõiguse tähenduses omandit üle andma ja kinnisasja koormama või võlaõiguse tähenduses kinnisasja kolmandatele isikutele üürile andma, liiatigi kuna õigustatud isik ja kinnisvaramaakler on üldjuhul eri isikud.

117. Pigem peaks määrav olema see, et teenuse majanduslik pool ei ole konkreetse kinnisasja puudumise korral üldjuhul võimalik või mõttekas. Seejuures piisab mis tahes materiaalsest seosest kinnisasjaga või selle osadega.(42) Eelöeldu kehtib näiteks nende teenuste puhul, mis on seotud kinnisvara kasutamise, turustamise, arendamise ja hooldusega, sh nimetatud tegevustega otseselt seotud teenused, ilma et esiplaanil oleks muu majandustegevus.(43)

118. Nimetatud tingimused on kahtlemata täidetud kinnisvaramaakleri ja arhitekti puhul, sest mõlema kutserühma tegevus on kinnisasjade puudumise korral mõeldamatu. Sama kehtib ka kaebuse esitaja ärimudeli puhul, mida ei saa teostada kinnisasjadeta, mille osaaajalise kasutamise õigus on programmi liikmetel.

119. Kui teiselt poolt võrrelda kaebuse esitaja teenuste laadi seadusandja poolt näitlikult loetletud kutsealadega, on nende sarnasus kinnisvaramaakleri teenustega palju märgatavam. Viimase teenust iseloomustab tavaliselt kinnisasjadega seotud lepingute sõlmimise või lepingute sõlmimise võimaluse vahendamine, kusjuures nende lepingute ese võib olla kinnisasja või selle osade müük või ost, aga ka üürile andmine. Kinnisvaramaakleri teenus sarnaneb kaebuse esitaja teenusega selle poolest, et see on seotud kinnisasja kasutusõiguse loovutamisega, kusjuures kaebuse esitaja tegutseb sarnaselt kinnisvaramaakleriga teatavas mõttes huvitatud osapoolte vahendajana ja saab sõlmitud kasutusõiguse loovutamise lepingu eest tasu.

120. Kinnisvaramaakleri tegevuse eespool esitatud kirjeldusest nähtub, et kasutusõiguse loovutamine, mida maakler oma teenusega võimaldab, tähendab üldjuhul kinnisvara müüki või üürile andmist. Tiheda seose tõttu konkreetse kinnisasjaga võib viimati nimetatud tegevuse liigitada käibemaksuga maksustamise seisukohast teenuste osutamiseks kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses.(44)

121. Sellegipoolest ei välista minu arvates asjaolu, et käesolev kohtuasi puudutab ainult osaaajalise kasutamise õiguste vahetamist, kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a kohaldamist.

122. Esiteks on nimetatud sättes sisalduv loetelu, nagu juba märgitud, pigem näitlik kui ammendav, mistõttu ei ole välistatud, et kohtu tõlgendusega laiendatakse seda uutele teenuseliikidele.

123. Teiseks annab osaaajalise kasutamise õigus olenemata õiguslikust olemusest, mis tuleb iga juhtumi puhul määratleda vastavalt liikmesriigi õigusele,(45) selle omanikule kasutusõiguse, mis on võrreldav eluruumi üürimisega saadud õigusega.(46) On tõsi, et osaaajalise kasutamise õiguste vahetus, mida kaebuse esitaja oma majandustegevuse raames teeb, ei tähenda õiguste ühelt liikmelt teisele üleandmist. Võttes aga arvesse, et *time-sharing*-lepingutes on üldjuhul sätestatud võimalus loovutada kasutusõigus tasuta või tasu eest kolmandatele isikutele, võib ka vahetuses osalev teine liige neile õigustele tugineda.(47)

124. Kolmandaks oleks tehingute maksustamine kinnisvara asukohas kooskõlas sihtriigi põhimõttega. See võtaks arvesse asjaolu, et programmi liige saab valitud puhkemajutusk kohta

kasutada ainult kohapeal ja tarbida saadud teenust käibemaksu seisukohast ainult selles kohas.

125. Eeltoodu põhjal saab teha järelduse, et teenus, mis seisneb teatavate puhkemajutuskohdade osaajalise kasutamise õiguse omanikel kõnealuste kasutusõiguste vahetamise hõlbustamises, ja konkreetne kinnisasi, mille kasutamise õigust vahetatakse, on piisaval määral otseselt seotud. Seega on teenuse osutamise kohaks vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktile a kinnisasja asukoht.

VIII. Järeldus

126. Eelnevale analüüsile tuginedes jõuan järeldusele, et kaebuse esitaja poolt liikmeks astumise tasu ja liikmemaksu eest osutatavad teenused ei ole kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (või direktiivi 2006/112 artikli 45) tähenduses kinnisvaraga otseselt seotud ja kuuluvad seega kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 (või direktiivi 2006/112 artikli 43) sätestatud üldnormi kohaldamisalasse.

127. Kaebuse esitaja poolt vahetustasu eest osutatavate teenuste osutamise koha kindlaksmääramine sõltub omakorda sellest, kas kaebuse esitaja kasutab teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Kuna Euroopa Kohtul puuduvad konkreetsed pidepunktid selle kohta, et kaebuse esitaja kasutab oma liikmetele teenuseid osutades teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid, on siseriikliku kohtu ülesanne uurida, mil määral on sellega igal konkreetsel juhul tegemist. Kui see on nii, tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 26 lõikes 1 (või direktiivi 2006/112 artikli 307 teises lõigus) sätestatud erikorda. Kui see tingimus ei ole aga täidetud, tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (või direktiivi 2006/112 artiklit 45).

IX. Ettepanek

128. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata VAT and Duties Tribunali esitatud eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Kaebuse esitaja poolt liikmeks astumise tasu ja liikmemaksude eest osutatavad teenused ei ole kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (või direktiivi 2006/112 artikli 45) tähenduses kinnisvaraga otseselt seotud ja kuuluvad seega kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 (või direktiivi 2006/112 artiklis 43) sätestatud üldnormi kohaldamisalasse. Järelikult on teenuse osutamise kohaks kaebuse esitaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse.

2. Kaebuse esitaja poolt vahetustasu eest osutatavate teenuste puhul peab siseriiklik kohus uurima, kas kaebuse esitaja kasutab teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Kui see on nii, tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 26 lõikes 1 (või direktiivi 2006/112 artikli 307 teises lõigus) sätestatud erikorda. Seega on teenuse osutamise kohaks kaebuse esitaja ettevõtte asukoht või püsiv tegevuskoht, kust teenust osutatakse.

Kui see tingimus ei ole aga täidetud, tuleb kohaldada kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a (või direktiivi 2006/112 artiklit 45), ja järelikult on teenuse osutamise kohaks asjaomase kinnisasja asukoht.

1 – Algkeel: saksa.

2 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23.

3 – ELT L 347, lk 1.

4 – Vastab direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 43.

5 – Vastab direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 45.

6 – Vastab direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 306 jj.

7 – 25. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C-429/97: komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 2001, lk I-637).

8 – Samal seisukohal on ka Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien 1997, lk 121. Vt ka Terra, B. ja Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives 2008 – Introduction to European VAT*, 1. kd, lk 497, mille kohaselt ei ole teenuse osutamise koht kindlaksmääramise teooria oluline sellistel juhtudel, mil tehingute maksustamise pädevus kuulub ühele ja samale riigile. Kui aga pädevad on eri riikide maksuasutused, sest kaupu veetakse näiteks teise liikmesriigi territooriumile või teenuseid osutatakse isikule, kelle elukoht on teises liikmesriigis, ei ole võimalik ühetähenduslikult määratleda, kas majandustegevus toimus konkreetse riigi territooriumil või väljaspool seda. Vastamisel küsimusele, kas ja millist käibemaksu tuleb sisse nõuda, on määrav teenuse osutamise koht kindlakstegemine.

9 – Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blick der Rechtsprechung des EuGH“, teoses: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (väljaandjad Achatz, M. ja Tumpel, M.), Wien 2001, lk 125.

10 – Vt selle kohta 4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz (EKL 1985, lk 2251, punkt 14); 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-327/94: Dudda (EKL 1996, lk I-4595, punkt 20); 6. märtsi 1997. aasta otsus kohtuasjas C-167/95: Linthorst jt (EKL 1997, lk I-1195, punkt 10) ja 12. mai 2005. aasta otsus kohtuasjas C-452/03: RAL (EKL 2005, lk I-3947, punkt 23). Kõnealustes otsustes märkis Euroopa Kohus seoses kuuenda direktiivi artikliga 9, mis käsitleb teenuse osutamise kohta, et nimetatud sätte eesmärk on vältida pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltmaksustamiseni, aga ka tulude maksustamata jätmist.

11 – Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln 1992, lk 81, on seisukohal, et kõnealuse korra peamine eesmärk on piiritleda selgelt liikmesriikide maksustamispädevust, et vältida nii topeltmaksustamist kui ka maksustamata tarbimist.

12 – Kohtujurist Sharpston märgib 7. märtsi 2006. aasta ettepanekus kohtuasjas C-166/05: Heger (EKL 2006, lk I-7749, ettepaneku punkt 27), et ühenduse seadusandja kaldus kuuendas direktiivis üldpõhimõttest kõrvale, sest teenuste osutamise koht reegel lähtub mitte sihtriigi, vaid päritoluriigi põhimõttest, kuigi käibemaksu kui tarbimismaksu üldpõhimõte on, et maksustamine peaks toimuma tarbimiskoha järgselt.

13 – Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brüssel 2001, lk 293, selgitab seda asjaolu kuuenda direktiivi ettevalmistavate materjalidega. Nende kohaselt lähtuti direktiiviettepaneku väljatöötamisel sellest, et ettevõtja asukoha aluseks võtmine on kõige praktilisem lahendus, kusjuures kõnealune ettepanek nägi ette veel suhteliselt vähe erandeid. Kuid erandite arv kasvas nõukogu peetud lõplike läbirääkimiste käigus, mille tulemusel ei ole õigusakti, mille nõukogu 1977. aasta mais vastu võttis, olnud lihtne rakendada.

14 – Kaupade tarnimine ja teenuste osutamine on teineteist välistavad mõisted. Direktiivi 77/388/EMÜ artikli 6 lõige 1 sätestab, et teenuste osutamine on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses. Vastavalt nimetatud direktiivi artikli 5 lõikele 1 on kaubatarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek. Piiritlemisega tekib probleeme juhul, kui

kaupu tarnitakse ja teenuseid osutatakse paketina, mis teenuste osutamise ühtsuse põhimõtte kohaselt saab olla ainult kaubatarne või teenuste osutamine (vt kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomeri 23. novembri 2004. aasta ettepanek kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic, EKL 2005, lk I-743, punkt 21; Haunold, P., „Der Steuergegenstand”, teoses: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (väljaandjad Achatz, M. ja Tumpel, M.), Wien 2001, lk 110). Euroopa Kohus on korduvalt käsitlenud küsimust, kas talle eelotsuse tegemiseks esitatud kohtuasjades käsitletav konkreetne tehing vastab kaubatarne või teenuste osutamise kriteeriumitele (vt nt 14. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-172/96: First National Bank of Chicago, EKL 1998, lk I-4387; 2. mai 1996. aasta otsus kohtuasjas C-231/94: Faaborg-Gelting Linien, EKL 1996, lk I-2395; 17. novembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-68/92: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 1993, lk I-5881, ja 14. mai 1985. aasta otsus kohtuasjas 139/84: Van Dijk's Boeckhuis, EKL 1985, lk 1405).

15 – Seoses küsimusega, kas teenuseid osutatakse tasu eest, on Euroopa Kohus juba leidnud, et teenus on osutatud „tasu eest” direktiivi 77/388/EMÜ artikli 2 punkti 1 tähenduses ning on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab tegelikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt nt 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma, EKL 1994, lk I-743, punkt 14; eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus First National Bank of Chicago, punktid 26–29, ja 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf, EKL 2002, lk I-3293, punkt 39).

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, lk 45, viitab näiteks sellele, et lepinguliste suhete mitmekesisuse tõttu ei ole *time-sharing*-lepingud ühtset tüüpi lepingud. Neid ei saa liigitada üheks või teiseks Saksa eraõiguses sätestatud klassikaliseks lepinguks, isegi kui need jagada võlaõiguslikeks lepinguteks, asjaõiguslikeks lepinguteks ja lepinguteks, mida reguleerib äriühinguõigus. Seetõttu liigitati *time-sharing*-lepingud pärast nende ilmunist Saksa õigusruumi esmalt ebatüüpilisteks lepinguteks või tüüpilisteks ärilepinguteks, mida tsiviilseadustik ei reguleeri, ja mida iseloomustab asjaolu, et olenemata tehingute suurenevast arvust puudub neid reguleeriv seadus, ning asjaolu, et asjaomased huvid ja lepingute sisu on ühetaolised. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brüssel 2006, lk 29 jj, ning Mostin, C. ja Feron, B., „Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé”, *Annales de droit de Louvain* (1994), lk 33 jj, nimetavad mitu õiguslikku konstruktsiooni, mille abil on majutuskohdade osaaajalise kasutamise õigusi käsitlevaid lepinguid võimalik liigitada Belgia ja Prantsuse kehtivas tsiviilõiguses kasutatavatesse kategooriatesse. Nende arvates tulevad kõne alla võlaõiguslikud, asjaõiguslikud ja äriühinguõiguslikud konstruktsioonid. Vanbrabant märgib, et Portugalis ja Hispaanias käsitatakse osaaajalise kasutamise õigusi asjaõigustena. Portugalis loodi nn *direito de habitação periodica* juba 1980. aastail, samal ajal kui Hispaania seadus nr 42/1998 (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias) võeti vastu 15. detsembril 1998. Papp, T., „Timesharing Contract”, *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytlemi Tanár, 70. Születésnapjára, Szeged 2007*, lk 573, märgib, et *time-sharing*-lepingud tuleb liigitada ebatüüpilisteks lepinguteks.

17 – EÜT 1994 L 280, lk 83; ELT eriväljaanne 13/013, lk 315.

18 – Vt 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council (EKL 1988, lk 1443, punktid 11, 12 ja 16); 23. novembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 230/87: Naturally Yours Cosmetics (EKL 1988, lk 6365, punkt 11); eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Tolsma, punkt 14; 16. oktoobri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-258/95: Fillibeck (EKL 1997, lk I-5577, punkt 12); eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kennemer Golf, punkt 39; 19. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-149/01: First Choice Holidays (EKL 2003, lk I-6289, punkt 30); 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-210/04: FCE Bank (EKL 2006, lk I-2803, punkt 34) ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-277/05: Société thermale d'Eugénie-

les-Bains (EKL 2007, lk I?6415, punkt 19).

19 – 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?166/05: Heger (EKL 2006, lk I?7749, punkt 15).

20 – Vt selle kohta eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dudda, punkt 21; eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus RAL, punkt 24; 27. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C?41/04: Levob Verzekeringen ja OV Bank (EKL 2005, lk I?9433, punkt 33) ja eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Heger, punkt 15. Kõnealuses kohtupraktikas jäetakse kõrvale eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Berkholz, punkt 17, sätestatud praktika, mille kohaselt on vastavalt kuuenda direktiivi artikli 9 lõikele 1 teenuse osutaja asukoht teenuse osutamise koha määramisel üldjuhul esmajärgulise tähtsusega.

21 – Vt selle kohta 15. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C?108/00: SPI (EKL 2001, lk I?2361, punkt 17).

22 – Nii ka eespool 9. joonealuses märkuses viidatud Weiermayer, R., lk 134.

23 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 108 jj.

24 – Vt käesoleva ettepaneku punkt 68.

25 – Kohtujurist Ruiz-Jarabo Colomer kasutas seda väljendit („teenuste osutamise ühtsuse põhimõte”) esimest korda eespool 14. joonealuses märkuses viidatud ettepanekus kohtuasjas Hotel Scandic, ettepaneku punkt 21. Selle aluseks on eespool 14. joonealuses märkuses viidatud Haunold, P., „Der Steuergegenstand”, lk 111.

26 – Seotud teenuste laadi olemuse kohta käibemaksu reguleerivate õigusnormide seisukohalt vt minu 9. detsembri 2008. aasta ettepanek kohtuasjas C?572/07: Tellmer Property (EKL 2009, lk I?4983, ettepaneku punkt 33 jj). Kuuenda direktiivi artiklist 2 tuleneb, et üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks (vt 25. veebruari 1999. aasta otsus kohtuasjas C?349/96: CPP, EKL 1999, lk I?973, punkt 29; eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 20, ja 21. veebruari 2008. aasta otsus kohtuasjas C?425/06: Part Service, EKL 2008, lk I?897, punkt 50). Siiski tuleb teatud asjaoludel paljusid formaalselt eraldiseisvaid teenuseid, mida võib osutada ükshaaval ja mis niiviisi kuuluvad eraldi maksustamisele või maksust vabastamisele, käsitleda üheainsa tehinguna, kui need ei ole sõltumatud (vt eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 51). Nii on asi näiteks siis, kui täiesti objektiivsete kriteeriumite alusel läbi viidud analüüsi käigus on tuvastatud, et üks või mitu teenust kujutavad endast ühte põhiteenust ja ülejäänud üks või mitu teenust kujutavad endast kõrvalteenuseid, mille olukord maksustamise seisukohalt on sama mis põhiteenuse puhul (vt eespool viidatud kohtuotsus CPP, punkt 30; 15. mai 2001. aasta otsus kohtuasjas C?34/99: Primback, EKL 2001, lk I?3833, punkt 45; eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 21, ja eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 52). Eelkõige tuleb teenust käsitada põhiteenuse kõrvalteenusena siis, kui see ei ole kliendi jaoks omaette eesmärk, vaid osutatava põhiteenuse parematel tingimustel kasutamise vahend (vt eespool viidatud kohtuotsused CPP, punkt 29, ja Part Service, punkt 52). Ühe teenusega on tegemist ka siis, kui kaks või mitu maksukohustuslase poolt kliendile pakutud tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et need moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik (vt eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Levob Verzekeringen ja OV Bank, punkt 22, ja eespool viidatud kohtuotsus Part Service, punkt 53).

27 – Vt kaebuse esitaja kirjalike märkuste punkt 32.

28 – Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Kennemer Golf, punkt 40. Kõnelauses kohtuasjas oli keskne küsimus spordiühingu poolt osutatavate teenuste liigitamine teenusteks kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses. Euroopa Kohtu arvates ei muutnud asjaolu, et spordiühingu liikmete makstav aastamaks oli kindel summa, mida ei saanud seostada golfiraja kasutamiskordadega, midagi selles, et spordiühingu liikmed ja ühing osutasid vastastikku teenuseid. Spordiühingu teenus seisnes selles, et ühing andis liikmete pidevasse käsutusse spordirajatised ja nendega seotud eelised, mitte aga selles, et ta osutas liikmete taotlusel konkreetseid teenuseid. Seega oli põhikohtuasjas käsitletava ühingu sarnase spordiühingu liikmete makstava aastamaksu ja spordiühingu osutatavate teenuste vahel otsene seos.

29 – Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud Kelp, U., lk 27, on seisukohal, et vahetusorganisatsioon kooskõlastab kasutusõiguste omanike vahetustaotlusi, vahendades vahetada soovivate isikute kasutusõigusi teistele huvilistele, et need saaksid vastutasuna kasutada „võõraid” kasutusõigusi teistes majutuskohtades.

30 – 22. oktoobri 1998. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-308/96 ja C-94/97: Madgett ja Baldwin (EKL 1998, lk I-6229, punkt 5) ja eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus First Choice Holidays, punkt 21.

31 – Eespool 30. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 34, ja eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus First Choice Holidays, punkt 22.

32 – 12. novembri 1992. aasta otsus kohtuasjas C-163/91: Van Ginkel (EKL 1992, lk I-5723, punkt 11 jj); 20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-260/95: DFDS (EKL 1997, lk I-1005, punkt 13); eespool 30. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punkt 18; eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus First Choice Holidays, punktid 23–25, ja 13. oktoobri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-200/04: iSt internationale Sprach- und Studienreisen (EKL 2005, lk I-8691, punkt 21).

33 – Eespool 30. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsuses Madgett ja Baldwin, punkt 20, leidis Euroopa Kohus, et reisibüroode ja reisikorraldajate erikorra kehtestamise põhjused kehtivad ka juhul, kui ettevõtja ei ole reisibüroo ega reisikorraldaja nende mõistete tavatähenduses, kuid teeb samalaadseid tehinguid muu tegevuse raames, näiteks hotellipidajana. Tõlgendus, mille kohaselt on kuuenda direktiivi artikkel 26 kohaldatav üksnes ettevõtjatele, kes on reisibürood või reisikorraldajad nende mõistete tavatähenduses, tooks nimelt kaasa selle, et samalaadsetele teenustele kohaldataks erinevaid sätteid, lähtudes ettevõtja formaalsetest tunnustest. Seda kinnitab eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus iSt internationale Sprach- und Studienreisen, punkt 22.

34 – Samamoodi ka Birkenfeld, W. ja Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. väljaanne, Bielefeld 1998, lk 169.

35 – Vt Hispaania valitsuse kirjalike märkuste punkt 20.

36 – Kirjalike märkuste punktis 11 märgib kaebuse esitaja: „Once a member selects an available Exchange Property, the Appellant, *acting on behalf of the member*, seeks to confirm the exchange by checking the availability of the Exchange Property. If there is no availability, the Appellant, *still acting on behalf of the member*, will seek to identify alternative properties which may be suitable and offer them to the member who is free to accept them or not.” (kohtujuristi kursiiv).

37 – Vt kaebuse esitaja kirjalike märkuste punkt 33.

38 – Vt eespool 30. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Madgett ja Baldwin, punktid 24–27, ja eespool 32. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus iSt internationale Sprach? und Studienreisen, punktid 25–27. Euroopa Kohus ei käsitanud pelgalt kõrvalteenustena teenuseid, mis ulatuvad kaugemale hotellipidaja tavapärastest teenustest ja mida ei saa osutada, ilma et see mõjutaks oluliselt paketi hinda, näiteks vedu hotelli sellest kaugemale jäävatest kohtadest. Pelgalt kõrvalteenustena käsitas Euroopa Kohus seevastu selliseid reisisiteenuseid, mida üldjuhul osutatakse seoses keeleõppe ja ?koolitusega, näiteks klientide vedu sihtriiki ja/või seal viibimine.

39 – Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Sharpstoni ettepanek kohtuasjas Heger, ettepaneku punktid 31 ja 33.

40 – Eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Heger, punkt 24.

41 – Kõnealust kohtupraktikat, mis esialgu hõlmas kuuenda direktiivi artiklis 13 ettenähtud maksuvabastuste tõlgendamist (vt 12. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C?358/97: komisjon vs. Iirimaa, EKL 2000, lk I?6301, punkt 51; 16. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C?315/00: Maierhofer, EKL 2003, lk I?563, punkt 25, ja 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C?275/01: Sinclair Collis, EKL 2003, lk I?5965, punkt 22), tuleb vastavalt kohaldada kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis a sisalduvate mõistete suhtes. Esiteks puuduvad artikli 9 lõike 2 punktis a selles sisalduvate mõistete sõnaselged määratlused ega ole ka osutatud nende mõistete määratlustele liikmesriikide õiguskordades. Teiseks, nagu märgitud käesoleva ettepaneku punktis 51, saab liikmesriikide kohtute ja maksuasutuste vahelisi konflikte vältida ainult nii, et teenuse osutamise koha määramisel kohaldatakse ühiseid ja ühtseid kriteeriume, mis on sätestatud kuuendas direktiivis. Nimetatud eesmärke on aga võimalik saavutada üksnes siis, kui artikli 9 lõike 2 punktis a kasutatud mõistetele antakse ühenduse määratlus. Vt selle kohta eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtujurist Sharpstoni ettepanek kohtuasjas Heger, ettepaneku punkt 25.

42 – Samamoodi ka eespool 8. joonealuses märkuses viidatud Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, lk 138; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (väljaandjad Sölch ja Ringleb), 1. september 2005, München, § 3a, punkt 74, lk 14.

43 – Eespool 42. joonealuses märkuses viidatud Martin, S., § 3a, punkt 75, lk 14 jj.

44 – Kinnisvara üürile andmine peaks igal juhul kujutama endast kinnisvaraga seotud teenust kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses. Vt komisjoni ettepanek kuuenda direktiivi kohta (Euroopa Ühenduste Bülletään, lisa 11/73, lk 12), milles on sõnaselgelt märgitud, et nimetatud säte hõlmab nii kõnealust olukorda kui ka seifide üürile andmist. Vt ka Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid 2000, lk 79, kus viidatakse Hispaania käibemaksuseaduse (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido) artikli 70 lõike 1 punktis A sisalduvale sättele, mille kohaselt on kinnisvara üürile või kasutusse andmine otseselt „kinnisvaraga seotud”. Sarnane kinnisvara üürile ja rendile andmisega seotud säte sisaldub Saksa Umsatzsteuergesetz’i (käibemaksuseadus) § 3a lõike 2 punkti 1 alapunktis a koostoimes § 4 punktiga 12.

45 – Euroopa Parlamendi ja nõukogu 26. oktoobri 1994. aasta direktiivi 94/47/EÜ ostjate kaitse kohta, mis puudutab kinnisvara osaaajalise kasutamise õiguse ostulepingute teatavaid aspekte (EÜT L 280, 29.10.1994, lk 83; ELT eriväljaanne 13/13, lk 315), artikkel 1 sätestab, et liikmesriigid „[on] pädevad [...] käesoleva direktiiviga reguleeritud lepingute objektiks olevate õiguste õigusliku

olemuse kindlaksmääramise suhtes”. Nimetatud direktiivi artiklis 2 on kinnisvara osaaajalise kasutamise õigused määratletud vastavalt kui „kinnisomandiga seotud asjaõigused või ükskõik milline muu õigus, mis on seotud ühe või mitme kinnisasja kasutamisega konkreetse perioodi jooksul aastas (mitte vähem kui üks nädal)”.

46 – Eespool 16. joonealuses märkuses viidatud Kelp, U., lk 118 jj, viitab sellele, et võlaõiguslike *time-sharing*-lepingute keskmes on eluruumi kasutusõiguse üleandmine, sest selleta oleks puhkemajutuse *time-sharing* mõeldamatu. Seetõttu ollakse õigusteoorias valdavalt seisukohal, et lepingulise suhte põhielemendid on reguleeritud üürile andmist käsitlevates õigusnormides. Autori arvates on sellega tegemist juhul, kui teenused piirduvad *time-sharing*-lepingu objekti korrashoiu, koristamise ja haldusega, liiatigi kuna isegi tavalise üürilepingu puhul kuulub üürile antud kinnisvara korrashoid üürileandja kohustuste hulka. Samuti on koristamine ja kinnisvarahaldus eluruumi kasutusõiguse üleandmisega võrreldes teisejärgulised kõrvalteenused.

47 – Vt eespool 16. joonealuses märkuses viidatud Vanbrabant, B., lk 48, kes märgib, et vahetuse raames kasutusõiguse üleandmist ei toimu. Vahetus loob ainult kasutajate või vahetusnimekirja haldava äriühingu vahel võlaõiguses ette nähtud õigused. Eespool 15. joonealuses märkuses viidatud Kelp, U., lk 26, leiab, et vahetusnimekirjade edukuse põhjus on võimalus loovutada kasutusõigused kolmandatele isikutele. Osaajalise kasutamise õiguse omanikud, kes ei soovi oma õigust ise kasutada, peaksid nimelt teistele isikutele vahendamise põhimõtteliselt ise korraldama. *Time-sharing* muutub lõplikult paindlikuks ja seega suurema klientide ringi huvidele vastavaks alles siis, kui kinnisasi tehakse kättesaavaks vahetusorganisatsioonile, kes kooskõlastab kasutusõiguse omanike vahetustaotlusi.