

GENERALINIS ADVOKATAS

VERICA TRSTENJAK IŠVADA,

pateikta 2009 m. balandžio 2 d.(1)

Byla C-37/08

RCI Europe

prieš

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

(*VAT and Duties Tribunal* (Jungtinis Karalystės) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė – Derinimas – Apyvartos mokesčiai – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 9 straipsnio aiškinimas – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymo taisyklės – Su nekilnojamojo turto susijusių paslaugų teikimas – Paslaugos, skirtos silygoms pakaitinio naudojimosi tam tikru atostogų būstu teisių turėtojams mainytis tomis teisėmis sudaryti – Mainų duomenų bazė“

Turinys

Įvadas

I – Teisinis pagrindas

II – Faktinės aplinkybės

A – „RCI Europe“ ūkinė veikla

B – Procedūra nacionalinėse mokesčių institucijose

1. Jungtinės Karalystės mokesčių administracijos nuomonė

2. Ispanijos mokesčių administracijos nuomonė

III – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

IV – Procesas Teisingumo Teisme

V – Pagrindiniai šalių argumentai

A – Dėl pirmojo ir antrojo klausimo

B – Dėl trečiojo klausimo

C – D?l ketvirtojo klausimo

VI – Teisinis vertinimas

A – ?vadin?s pastabos

1. B?tinyb? vienodai nustatyti paslaugos teikimo viet?
2. Esminiai paslaug? teikimo vietos nuostat? principai

B – Prejudicini? klausim? nagrin?jimas

1. Bendri samprotavimai
 - a) Preki? tiekimo ir paslaug? teikimo atskyrimas
 - b) Prejudicini? klausim? tikslinimas
 2. Konkre?i? paslaug? vertinimas PVM aspektu
 - a) Stojamieji mokes?iai
 - i) Priskyrimas atlygiui
 - ii) Paslaugos teikimo vietos nustatymas
 - b) Naryst?s mokes?iai
 - i) Priskyrimas atlygiui
 - ii) Paslaug? teikimo vietos nustatymas
 - c) Main? mokes?iai
 - i) Priskyrimas atlygiui
 - ii) Paslaug? teikimo vietos nustatymas
- Specialios schemas kelioni? organizatoriams taikymas
 - Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies taikymas

VII – Išvados

VIII – Išvada

?vadas

1. Savo prašymu priimti prejudicin? sprendim? pagal EB 234 straipsn? *London VAT Tribunal Centre* (toliau – prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas) pateikia Europos

Bendrijų Teisingumo Teismui kelis klausimus, susijusius su 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas(2) (Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies išaiškinimu.

2. Šis prašymas pateiktas nagrinėjant skundą, kurį *RCI Europe* (toliau – ieškovas) pateikė Jungtinės Karalystės *Value Added Tax Tribunals* (Pridėtinės vertės mokesčio teismas, toliau – *VAT Tribunal*) ginydama tris šios valstybės narės mokesčių administracijos (*Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, toliau – *Commissioners*) sprendimus. Šiame skunde ieškovas teisme ginėja pridėtinės vertės mokesčio, kuris, *Commissioners* nuomone, nurodytas per mažas, perskaičiavimų jos sudarytiems sandoriams.

3. Pagrindinis bylos šalys iš esmės nesutaria dėl tarptautinių paslaugų vertinimo apyvartos mokesčio aspektu, ypač dėl lemiamo paslaugų teikimo vietos nustatymo kriterijaus. Nuo jo priklauso atsakymas į klausimą, ar Jungtinės Karalystės, kur ieškovas turi steigusi bendrovė, mokesčių jurisdikcija apskritai taikytina atitinkamiems sandoriams.

I – Teisinis pagrindas

4. Šeštoji direktyva reglamentuojamas apmokestinamųjų sandorių vietos nustatymas. Ši direktyva pakeista 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusia 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB(3), tačiau pagrindinei bylai svarbios nuostatos buvo perimtos beveik nepakeistos.

5. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje(4) tvirtinama bendra taisyklė, pagal kurią:

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

6. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje(5) numatomos tam tikros specialiosios taisyklės. Taigi pagal šios nuostatos a punktą: „paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, įskaitant nekilnojamojo turto agentų ir ekspertų paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaugų, tokių kaip architektų ar firmų, vykdančių priežiūrą statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas“.

7. Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje(6) numatoma speciali schema kelionių organizatoriams. Jo tekstas yra toks:

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

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

II – Faktinės aplinkybės

A – „RCI Europe“ veikla

8. Ieškovų pagrindinėje byloje buvo įsteigta Jungtinėje Karalystėje 1973 m. lapkričio 29 d. ieškovų verslą sudaro tai, kad ji savo nariams sudaro sąlygas mainytis pakaitinio naudojimosi atostogų būstu, esančiu užsienyje, teisėmis ir organizuoja šiuos mainus (dar vadinamus *time sharing* modeliu).

9. Pakaitinio naudojimosi turtinės teisės konkretus teisinis pobūdis priklauso nuo šalies, kurioje yra šis turtas, įstatymų. Tačiau pakaitinio naudojimosi teisių turėtojas paprastai turi teisę gyventi konkrečiame atostogų būste tam tikroje poilsio vietoje nustatytos trukmės laikotarpį tarp nustatytų datų. Nario turima pakaitinio naudojimosi turtinės teisės vadinama jo „naudojimosi atostogų būstu teisėmis“.

10. Ieškovų valdo savaitės trukmės pakaitinio naudojimosi turtinės teisės mainų sistemą, vadinamą *RCI Weeks*, kurią apibūdina toliau nurodomi konkretūs požymiai.

11. Pagal šią sistemą poilsio vietų vystytojai kviečiami tapti vadinamaisiais „dalyviais“. Asmenys, turintys pakaitinio naudojimosi turtinės teisės (kurias jie nusipirko iš vystytojo) tam tikroje šioje sistemoje poilsio vietoje, gali teikti prašymus dėl narystės *RCI Weeks*.

12. Narystę *RCI Weeks* suteikia nariui galimybę pateikti pakaitinio naudojimosi savo pasidalijamuoju turtu teisės į pakaitinio apgyvendinimo duomenų bazę (toliau – *Weeks Pool*), o jam pateikiamos kitą narių šioje bazėje įregistruotos naudojimosi atostogų būstu teisės. Tuo etapu nariai palaiko ryšį tik su ieškove. Ši *Weeks Pool* pateikiant naudojimosi atostogų būstu teises ieškovei neperduodamos teisės į nekilnojamąjį turtą, kuris valdomas pagal pakaitinio naudojimosi turtinės teisės. Pakaitinio naudojimosi turtinės teisės per visą procedūrą išlaiko pradinis teisių turėtojas.

13. *RCI Weeks* nariai moka stojamųjų mokestį už laikotarpį nuo 1 iki 5 metų ir kasmet renkami narystės mokesčiai. Dar prisideda iš anksto – būtent pateikus mainų prašymą – mokamas mainų mokestis. Ieškovų šis mainų mokestis apskaitos tikslais laiko grąžintinu užstatu. Jei ieškovų negali nurodyti nariui tinkamo mainų objekto iš *Weeks Pool*, ji mainų mokestį išsaugo kaip kreditą būsimam mainų mokesčiui skaita arba, jei to reikalauja narys, jį grąžina.

14. *Weeks Pool* gali būti papildyta, jei ieškovų papildomai nuperka apgyvendinimo vietų iš trečiųjų asmenų arba jei vystytojas pateikia papildomą savaičių kiekį. *RCI Weeks* narys gali pateikti mainų prašymą ir dėl šių papildomų apgyvendinimo vietų, sumokėdamas mainų mokestį.

B – Procedūra nacionalinėse mokesčių institucijose

15. Ieškov? ?steigta Jungtin?je Karalyst?je. Didžioji dalis jos nari? yra šios valstyb?s nar?s pilie?iai. Ta?iau didžioji dalis nekilnojamojo turto, kuriuo naudojamosi *RCI Weeks* main? sistemoje, yra Ispanijoje.

16. D?l ši? aplinkybi? kompetentingos Didžiosios Britanijos ir Ispanijos mokes?i? institucijos padar? skirtingas išvadas d?l ieškov?s prid?tin?s vert?s mokes?io (PVM) mok?tojo statuso. J? nuomone, ieškov?s suteiktoms paslaugoms taikomos atitinkamos nacionalini? PVM reglamentuojan?i? teis?s akt? nuostatos. Tod?l jos abi reikalavo, kad ieškov? sumok?t? PVM už sudarytus sandorius, o tai galiausiai reiškia, kad dviejose skirtingose valstyb?se nar?se taikomas dvigubas apmokestinimas.

1. Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? administracijos nuomon?

17. *Commissioners* mano, kad naryst? pakaitinio naudojimosi turtini? teisi? main? klube yra paslauga, teikiama ieškov?s verslo ?steigimo vietoje, t. y. Jungtin?je Karalyst?je. Tod?l *Commissioners* mano, kad iš stojam?j? ir naryst?s mokes?i? gautos pajamos tur?t? b?ti apmokestintos PVM Jungtin?je Karalyst?je. Pajamas iš main? mokes?io *Commissioners* priskyr? prie pajam?, kurioms taikomos nacionalin?s nuostatos, ?gyvendinan?ios Šeštosios direktyvos 26 straipsn?. Už main? mokest? suteikt? paslaug? *Commissioners* priskyr? prie „specialios kelioni? paslaugos“, tod?l ji apmokestintina Jungtin?je Karalyst?je.

18. Iš nutarties pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? aišku, kad ieškov? iki 2003 m. gruodžio 31 d. kaskart mok?jo PVM Jungtin?je Karalyst?je nuo vis? nauj? nari? sumok?t? stojam?j? mokes?i? ir nuo vis? jau ?registruot? nari? naryst?s mokes?i? už kitus naryst?s metus. Be to, ji iki 2005 m. gruodžio 31 d. mok?jo Jungtin?je Karalyst?je PVM nuo pajam? iš main? mokes?io, kur? jai sumok?jo visi nariai, ?gij? pakaitinio naudojimosi Europos S?jungos valstyb?je nar?je esan?iu nekilnojamuoju turtu teis?. Ieškov? nemok?jo PVM Jungtin?je Karalyst?je nuo main? mokes?io, kur? jai sumok?jo visi nariai, ?gij? pakaitinio naudojimosi ne Europos S?jungos teritorijoje esan?iu nekilnojamuoju turtu teis?.

2. Ispanijos mokes?i? administracijos nuomon?

19. Ta?iau Ispanijos mokes?i? institucijos daro prielaid?, kad ieškov?s paslaugos buvo susijusios su nekilnojamuoju turtu, tod?l apmokestinamos PVM šalyje, kurioje yra pakaitinio naudojimosi turtas.

20. Ispanijos mokes?i? institucij? ieškovei išsi?sti pranešimai apie mok?tin? mokest? ir mokes?i? byl? teism? sprendimai atmesti jos skundus šiuo metu yra apsk?sti kasacine tvarka *Tribunal Supremo* (Ispanijos Aukš?iausiasis Teismas).

III – Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

21. Remdamasi pirmiau išd?styta Ispanijos institucij? pozicija nuo 2004 m. sausio 1 d. ieškov? nustojo skai?iuoti PVM Jungtin?je Karalyst?je nuo pajam? iš nari?, kuri? nekilnojamasis turtas yra Ispanijoje, jai sumok?t? stojam?j? ir naryst?s mokes?i?. Ji taip pat nustojo skai?iuoti PVM Jungtin?je Karalyst?je nuo pajam? iš main? mokes?i?, kuriuos jai sumok?jo nariai, išmain? savo naudojimosi atostog? b?stu teises ? atitinkamas teises ? nekilnojam?j? turt? Ispanijoje.

22. 2005 m. kovo 23 d. *Commissioners* nusprend? išsi?sti pranešim? apie ieškovei priklausan?io mok?ti PVM dyd?, kur?, j? manymu, ieškov? tur?jo apskai?iuoti už 2004 m. nuo pajam? už jai sumok?tus stojamuosius ir naryst?s mokes?ius iš nari?, kurie tur?jo naudojimosi atostog? b?stu teises ? Ispanijoje esant? nekilnojam?j? turt?, ir nuo pajam? už main? mokes?ius,

kuriuos jai sumokėjo nariai už naudojimosi Ispanijoje esančiu atostogų būstu teises. 2005 m. balandžio 5 d. pranešime apie mokesčio dydį nurodyta mokėtina 1 339 709 svarų sterlingų suma.

23. Šis pranešimas apie mokesčio dydį ieškovo apskundė 2005 m. gegužės 5 d. teisme, kuris pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

24. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą šis teismas nurodo besitariant teisinių neapibrėžtumų dėl paslaugų teikimo vietos nustatymo ir iš šio neapibrėžtumo kylančią riziką, kad bus trukdoma ieškovo veikla. Todėl jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Atsižvelgiant į ieškovo teikiamas paslaugas už

– registracijos mokestį,

– narysčio mokestį ir

– mainų mokestį,

– kuriuos sumoka ieškovo Weeks sistemos nariai, į kokius veiksnius turi būti atsižvelgta, nustatant, ar paslaugos yra „susijusios su“ nekilnojamuoju turtu Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto (dabar naujos redakcijos PVM direktyvos 45 straipsnio) prasme?

2. Jei kuri nors arba visos ieškovo teikiamos paslaugos yra „susijusios su“ nekilnojamuoju turtu Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto (dabar naujos redakcijos PVM direktyvos 45 straipsnio) prasme, tai ar nekilnojamasis turtas, su kuriuo kiekviena arba visos paslaugos susijusios, yra tas turtas, kuris registruotas bazėje, ar tas turtas, kurio prašoma mainais į registruotą nekilnojamąjį turtą, ar abi šio turto kategorijos?

3. Jei kuri nors iš paslaugų yra „susijusi su“ abiem nekilnojamojo turto kategorijomis, kaip reikėtų kvalifikuoti paslaugas pagal Šeštąją PVM direktyvą (dabar naujos redakcijos PVM direktyvą)?

4. Atsižvelgiant į skirtingus valstybių narių pasirinktus sprendimus, kaip pagal Šeštąją PVM direktyvą (dabar naujos redakcijos PVM direktyvą) kvalifikuotinos mokesčio mokėtojo pajamos iš „mainų mokesčio“, kurias jis gavo už šias paslaugas:

– sudaryti sąlygas mokesčio mokėtojo valdomos sistemos nariui išmainyti savo naudojimosi atostogų būstu teises į kito tos sistemos nario turimas naudojimosi atostogų būstu teises; ir (arba)

– suteikti naudojimosi būstu teises, kurias mokesčio mokėtojas gijo iš apmokestinamųjų trečiųjų asmenų, norėdamas papildyti tos sistemos nariams prieinamą apgyvendinimo vietų bazę?

IV – Procesas Teisingumo Teisme

25. 2008 m. sausio 9 d. nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2008 m. sausio 31 d.

26. Rašytines pastabas per Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje numatytą terminą pateikė ieškovo pagrindinėje byloje, Jungtinės Karalystės, Ispanijos Karalystės ir Graikijos Respublikos vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija.

27. Į 2009 m. vasario 19 d. teismo posėdį pateikti paaiškinimų atvyko ieškovo pagrindinėje byloje, Jungtinės Karalystės, Ispanijos Karalystės ir Graikijos Respublikos vyriausybės bei

Komisijos atstovai.

V – Pagrindiniai šalių argumentai

A – Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

28. Ieškovas mano, kad paslaugos, suteikiamos už stojamąjį ir narystės mokesčius, nepakankamai susijusios su tam tikru nekilnojamuoju turtu, todėl jos nepatenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies taikymo sritį. Priešingai, taikytina šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies bendroji taisyklė, o tai reiškia, kad paslaugų teikimo vieta, t. y. naujo nario registracijos ir narystės vieta, laikoma ta vieta, kur paslaugų teikėjai turi steigėjų savo verslą. Šioje byloje tai – Jungtinė Karalystė.

29. Ta pati nuostata turėtų būti taikoma toms paslaugoms, kurios teikiamos už mainų mokesčius, juo labiau kad tai būtų nuoseklu mokesčių požiūriu vertinant paslaugų visumą. Būtų neprotinga skirtingai vertinti iš esmės vienisį paslaugų.

30. Jungtinės Karalystės Vyriausybė teigia, kad paslaugos, suteiktos už stojamuosius ir narystės mokesčius, turėtų patekti į šios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Kaip ir ieškovas pagrindinėje byloje, ji neigia pakankamą tiesioginį ryšį tarp paslaugų, teikiamų už nagraujamus mokesčius, ir kokio nors nekilnojamojo turto. Ji grindžia savo požiūrį ir tuo, kad ieškovas tik suteikia prieigą prie savotiškos rinkos, kurioje jos nariai gali išmainyti savo naudojimosi teises. Dėl mainų mokesčių Jungtinės Karalystės Vyriausybė tvirtina, kad nėra jokio ryšio su kokiu nors nekilnojamuoju turtu, juolab kad narys gali tiek pateikti savo naudojimosi teises, tiek sumokėti mainų mokesčius prieš 24 mėnesius iki atsiimdamas savo naudojimosi teises.

31. Ispanijos Karalystės Vyriausybė pirmuoju klausimu laikosi nuomonės, kad vertinant šį klausimą iš esmės reikia atsižvelgti į du veiksniai: ar taikytina su nekilnojamuoju turtu susijusi paslaugų schema, ar speciali schema kelionių organizatoriams. Pirma, reikia atsižvelgti į tarpininko veiklą ir ištirti, ar jis veikia savo, ar kitą vardu. Antra, reikia patvirtinti, ar tarpininkas savo kinei veiklai būtinai prekes ir paslaugas įsigyja iš kitų mokesčių mokėtojų.

32. Dėl antrojo klausimo Ispanijos Karalystė pareiškia, kad jei būtų teisinga prielaida, kad nagraujamos paslaugos yra susijusios su atitinkamu nekilnojamuoju turtu, tuomet stojamieji ir narystės mokesčiai būtų tiesiogiai susiję su nekilnojamuoju turtu, į kurį nariai turėtų pakaitinio naudojimosi turtines teises, kurias jie pateiktų mainų duomenų bazė. Faktiškai tai mokesčiai, kurie mokėtini vien už priklausymą sistemai, net jei narys ja nesinaudojo.

33. Graikijos Respublikos Vyriausybė laikosi nuomonės, kad prie veiksnio, kuriuos reikia atsižvelgti siekiant įvertinti, ar kalbama apie „susijusį su“ nekilnojamuoju turtu paslaugų, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte, priskirtinas ieškovas įkinės veiklos pobūdis ir ryšys tarp nagraujamų paslaugų bei nekilnojamojo turto. Ypač reikėtų ištirti, ar šiuo atveju kalbama apie nepriklausomas, pakaitinio naudojimosi turtinių teisių turėtojams teiktinas paslaugas, t. y. kelionių paslaugas, ar apie abipuses paslaugas, kurias per ieškovą vienas kitam teikia mainų sistemoje dalyvaujantys pakaitinio naudojimosi turtinių teisių turėtojai.

34. Graikijos Respublikos Vyriausybė siūlo atsakyti į antrąjį klausimą taip, kad stojamieji ir narystės mokesčiai tiesiogiai susiję su nekilnojamuoju turtu, į kurį narys turi pakaitinio naudojimosi turtinį teisę, o mainų mokesčiai tiesiogiai susiję su tuo nekilnojamuoju turtu, kurio atžvilgiu pasinaudota mainų teise.

35. Komisija teigia, kad ieškovas teikiama paslauga sudaro sąlygas mainytis pakaitinio naudojimosi turtinėmis teisėmis. Todėl mokėtini mokesčiai ir mokos turėtų būti laikomi atlygiu už

dalyvavim? šioje sistemoje. Jos nuomone, šios pakaitinio naudojimosi turtin?s teis?s yra teis?s ? nekilnojam?j? turt?, o j? perdavimas mainais ? naudojim?si atitinkamomis teis?mis savo ruožtu laikytinas paslauga, susijusia su nekilnojamuoju turtu, kaip apibr?žta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje. Paslaugos, už kuri? mokami stojamasis ir naryst?s mokes?iai, vieta yra tas nekilnojamas turtas, ? kur? narys turi pakaitinio naudojimosi turtines teises. Paslaugos, už kuri? mokami main? mokes?iai, vieta yra tas nekilnojamas turtas, ? kur? mainais narys gauna pakaitinio naudojimosi turtines teises.

B – *D?l tre?iojo klausimo*

36. *Ieškov?s nuomone, toks tre?iasis klausimas, kok? suformulavo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas savo prašyme, apskritai nekyla. D?l pirmojo ir antrojo prejudicinio klausimo ji argumentavo, kad jos suteiktos paslaugos n?ra pakankamai susijusios su nekilnojamuoju turtu.*

37. *Be to, ji mano, kad išvada, jog paslauga gal?t? b?ti susijusi su abiem nekilnojamojo turto kategorijomis (t. y. tiek su si?lomu, tiek su tuo turtu, kurio prašoma mainais ? pateikt? nekilnojam?j? turt?), prieštarauja Šeštosios direktyvos 9 straipsnio prasmei ir tikslui. Direktyvos 9 straipsniu Bendrijos teis?s akt? leid?jas siek? išvengti konflikt? tarp valstybi? nari? d?l j? jurisdikcijos PVM rinkimo srityje ir dvigubo apmokestinimo. Tod?l 9 straipsnio 2 dalies a punkto taikymo sri?iai gal?t? b?ti reikšmingas tik vienas nekilnojamojo turto vienetas, b?tent tas, su kuriuo yra glaudžiausias ryšys.*

38. *Jungtin?s Karalyst?s Vyriausyb? d?l t? pa?i? priežas?i? kaip ir ieškov? laikosi nuomon?s, kad ? tre?i?j? prejudicin? klausim? atsakyti nereikia, nes ieškov?s paslauga n?ra susijusi su nekilnojamuoju turtu. Šis klausimas grei?iau rodo, koki? problem? kilt? d?l priešingo poži?rio. Jei ieškov?s paslauga b?t? susijusi ir su pateikta, ir su mainais gauta nekilnojamojo turto naudojimosi teise, tuomet tai pa?iai paslaugai b?t? taikomi du skirtingi nacionaliniai PVM tarifai.*

39. *Ispanijos Karalyst?s Vyriausyb? taip pat mano, kad labai ne?tik?tina, jog viena paslauga gal?t? b?ti susijusi su abiem nekilnojamojo turto kategorijomis. Tai išplaukia iš j? argument? d?l antrojo prejudicinio klausimo: ?stojimo ? Weeks Pool paslauga, kuri teikiama už stojam?j? ir naryst?s mokes?ius, susijusi tik su nekilnojamuoju turtu, ? kur? narys turi savo pakaitinio naudojimosi turtin? teis?; o paslaugos, kurios teikiamos už main? mokest? (nariui si?loma jo pageidavimus d?l pakaitinio naudojimosi turtin?s teis?s main? atitinkanti kito nario pakaitinio naudojimosi turtin? teis?), yra tiesiogiai susijusios su nekilnojamuoju turtu, kurio atžvilgiu naudojamas main? teise. Ta?iau jei atlygis, viena vertus, už stojamuosius ir (arba) naryst?s mokes?ius, arba, antra vertus, už main? mokest? faktiškai b?t? susij?s su abiem nekilnojamojo turto kategorijomis, tuomet, taikant Teisingumo Teismo sprendim? Komisija prieš Pranc?zij?(7), paslaugos teikimo vieta tur?t? b?ti laikoma paslaug? teik?jo ?steigimo vieta.*

40. *Pateikusi savo argumentus d?l antrojo prejudicinio klausimo, kurie atitinka Ispanijos vyriausyb?s argumentus, Graikijos Respublikos Vyriausyb? taip pat daro išvad?, kad ? tre?i?j? klausim? atsakyti reik?t? taip, kad sandoris niekada n?ra susij?s su abiem nekilnojamojo turto kategorijomis vienu metu.*

41. Galiausiai *Komisija* savo rašytinį se pastabose apskritai nebesigilina į trečiąjį prejudicinį klausimą, nes jis, jos nuomone (kuri iš esmės sutampa su Ispanijos Karalystės ir Graikijos Respublikos nuomone), neturėtų būti keliamas. Ieškovo paslaugos yra susijusios arba su tuo nekilnojamuoju turtu, kurį narys turi pakaitinio naudojimosi turtinę teisę (kai jis už stojamąjį ir narystės mokesčius traukiamas į mainų sistemą), arba su nekilnojamuoju turtu, kuriuo narys gali mainais naudotis (kai jam atlyginama už mainų mokestį), tačiau jokių būdu ne su abiem nekilnojamojo turto kategorijomis vienu metu.

C – Dėl ketvirtąjo klausimo

42. Ieškovas laikosi nuomonės, kad kalbant apie paslaugų teikimo vietą nėra jokio skirtumo, ar pakaitinio naudojimosi turtinės teisės *Weeks Pool* pateiktas kitas narys, ar jas sigijo ieškovas iš apmokestinamojo trečiojo asmens norėdama papildyti savo apgyvendinimo vietą bazę. Ieškovas paslauga, kurią ji teikia už mainų mokestį, yra ta pati, nesvarbu, kokia pakaitinio naudojimosi turtinės teisės, kuri buvo pasiūlyta nariui mainais, jo pateiktas pakaitinio naudojimosi turtinę teisę, kilmę. Todėl paslauga, neatsižvelgiant į mainais gautos pakaitinio naudojimosi turtinės teisės kilmę, apmokestinimo PVM požiūriu turėtų būti vertinama atsižvelgiant į ieškovo argumentus dėl pirmojo ir antrojo prejudicinio klausimo.

43. Jungtinės Karalystės Vyriausybė taip pat mano, kad pakaitinio naudojimosi turtinės teisės kilmę nedaro tokios paslaugos teikimo vietai. Abiem ketvirtajame prejudiciniame klausime išskiriamais atvejais ieškovas už mainų mokestį teikia tik administravimo paslaugą, kuria siūlo nariui kelias jo pageidavimus dėl mainų atitinkančias pakaitinio naudojimosi turtinės teisės kitose poilsio vietose. Pakaitinio naudojimosi turtinę teisę faktiškai neperduodama, nes ieškovas negali garantuoti, kad apskritai suras tinkamą teisę, ir narys neprivalo priimti siūlomą pakaitinio naudojimosi turtinę teisę. Todėl pajamos už paslaugą, kurią ieškovas teikia už mainų mokestį, apmokestinamos pagal Direktyvos 77/388 9 straipsnio 1 dalį, neatsižvelgiant į pakaitinio naudojimosi turtinės teisės kilmę.

44. Be to, Jungtinės Karalystės Vyriausybė subsidiariai teigia, kad jeigu ji argumentuodama suklydo ir mainų mokesčiai būtų mokami už faktinę pakaitinio naudojimosi turtinės teisės kitą poilsio vietą perdavimą, antruoju ketvirtąjo prejudicinio klausimo atveju, kai ieškovas pakaitinio naudojimosi turtinės teisės sigija iš apmokestinamojo trečiojo asmens, tie mokesčiai taip pat būtų apmokestinami ieškovo steigimo vietoje. Tokiu atveju būtų taikoma speciali schema kelionių organizatoriams.

45. Ispanijos Karalystės Vyriausybė, atsakydama į ketvirtąjį prejudicinį klausimą, nurodo savo argumentus dėl mainų mokesčio apmokestinimo. Kaip ji jau nurodė aptardama antrąjį klausimą, mainų mokestis suteikia teisę pasinaudoti pakaitinio naudojimosi turtine teise kitą poilsio vietą, todėl jis susijęs su tuo nekilnojamuoju turtu ir turėtų būti apmokestinamas to nekilnojamojo turto vietoje.

46. Graikijos Respublikos Vyriausybė daro skirtumą tarp abiejų ketvirtąjo prejudicinio klausimo atvejų ir, atrodo, daro prielaidą, kad norint pasinaudoti naudojimosi teisėmis, kurias ieškovas sigija iš apmokestinamojo trečiojo asmens, turėtų būti mokamas papildomas mokestis. Pirmuoju atveju (jei ieškovas nariui siūlo kito nario pakaitinio naudojimosi turtinę teisę) mainų mokestis turi būti apmokestinamas ten, kur yra nekilnojamasis turtas, kurį tas kitas narys turi pakaitinio naudojimosi turtinę teisę. Antruoju atveju reikia daryti skirtumą: jei ieškovas pateikia poilsio vietą vystytojo naudojimosi teisę, tokį atvejį reikėtų vertinti, kaip aprašyta anksčiau. Jei ieškovas sigija naudojimosi teisę siekdama patenkinti nario pageidavimą ir parduoda jį nariui, tuomet šiai paslaugai taikoma speciali kelionių organizatorių schema. Jei galiausiai ieškovas perleidžia naudojimosi teises, kurios priklauso jai pačiai, tuomet ši veikla priskirtina prie viešbučio valdytojo

veiklos, todėl ji apmokestinama toje vietoje, kurioje yra nekilnojamasis turtas, kur turimos naudojimosi teisės.

47. Galiausiai *Komisija* savo raštu pateiktose pastabose apskritai neaptaria ketvirtojo prejudicinio klausimo. Todėl šiuo atveju galima tik priminti jos nuomonę, kad atlygis už mainų mokestį susijęs su nekilnojamuoju turtu, kuriuo galima naudotis išmainius pateiktą pakaitinio naudojimosi turtinę teisę.

VI – Teisinis vertinimas

A – *Įvadininės pastabos*

1. Būtinybė vienodai nustatyti paslaugos teikimo vietą

48. Ieškovas ir *Commissioners* teisminis ginčas kilo dėl klausimo, kur vykdomi apmokestinamieji sandoriai. Atsakymas į šį klausimą savo ruožtu svarbus atsakant į klausimą, ar ieškovas gautos pajamos vykdančią veiklą priskirtinos Didžiosios Britanijos, ar Ispanijos mokesčių institucijai jurisdikcijai.

49. PVM atžvilgiu vertinant tarptautines paslaugas nuostatos dėl paslaugų teikimo vietos atlieka pagrindinę vaidmenį, nes jos reglamentuoja nacionalinės PVM teisės taikymo klausimą(8). Kadangi PVM sistemos taikymo sritis apima prekių tiekimą ir paslaugas, kurias verslininkas, vykdydamas savo veiklą, atlieka už užmokestį valstybės viduje, nacionalinė PVM teisė gali būti taikoma tik tuo atveju, jei paslaugos teikiamos valstybės viduje.

50. Jei, kiek tai susiję su kiekviena nacionaline jurisdikcija, mokesčių srityje būtų taikomi skirtingi paslaugų teikimo vietos nustatymo kriterijai, tai neišvengiamai lemtų dvigubą apmokestinimą arba visišką neapmokestinimą. Būtent todėl bendroje rinkoje ypač svarbu vienodai nustatyti paslaugų teikimo vietą(9). Šeštosios direktyvos nuostatomis dėl paslaugų teikimo vietos siekiama, remiantis jos septinta konstatuojamąja dalimi, atskirti pavienius valstybių narių mokestines jurisdikcijas vieną nuo kitos, kad būtų išvengta jurisdikcijos kolizijų(10). Visoje Bendrijoje vienodai nustatytas apmokestinimo vietų turėtų būti tinkamai atribotos atitinkamos nacionalinės PVM teisės taikymo sritys(11).

2. Esminiai paslaugų teikimo vietos nuostatų principai

51. Kvalifikavimo kolizijų tarp valstybių narių galima išvengti kuo paprastesniais ir aiškiais taisyklėmis, o įstatymų leidybos požiūriu galimos įvairios paslaugų teikimo vietos, atsižvelgiant į tai, ar pirmenybė teikiama monos vietos, ar paskirties valstybės principui. Pagal pirmąjį principą paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur paslaugų teikėjas turi steigės savo verslą, o pagal antrąjį principą paslaugų teikimo vieta yra ta, kur, tikėtina, bus naudojama paslauga ir (arba) jos pajamomis.

52. Atsižvelgdamas į faktą, kad abu principai turi tiek privalumų, tiek trūkumų, kiek tai susiję su bendrosios rinkos veikimu, Bendrijos teisės aktų leidėjas nusprendė Šeštosios direktyvos paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklėmis tvirtinti mišrų požiūrį(12), 9 straipsnio 1 dalyje kaip paslaugų teikimo vietą iš esmės nurodydamas paslaugų teikėjo veiklos vietą. Tačiau 2 dalyje jis nurodė kelias privalomas šio principo išimtis, kurios smarkiai apribojo 1 straipsnio taikymo sritį ir patį Šeštojoje direktyvoje taikomą veiklos vietos principą pavertė išimtimi(13). Be to, nustatomos specialios schemos, kuriomis atsižvelgiama į tam tikros veiklos ypatybes.

B – Prejudicinių klausimų nagrinėjimas

1. Bendri samprotavimai

a) Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo atskyrimas

53. Pirmiausia konstatuotina, kad nei prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikęs teismas, nei šios bylos šalys neginėja, kad ieškovų veikla sudaro tik paslaugų teikimas už atlygą, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalyje. Mano nuomone, šis teisinis vertinimas yra teisingas, todėl juo grindžiamas tolesnis nagrinėjimas.

54. Šeštojoje direktyvoje aiškiai atskiriamas PVM apmokestinamų sandorių teisinis kvalifikavimas(14), todėl negalima remtis nuostatomis dėl prekių tiekimo pagal Šeštosios direktyvos 5 ir 8 straipsnius. Todėl diskutuoti galima tik dėl 9 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies a punkto bei 26 straipsnio 1 dalies specialios schemos kelionių organizatoriams taikymo nagrinėjamoms paslaugoms.

b) Prejudicinių klausimų tikslinimas

55. Be to, konstatuotina, kad prašymų priimti prejudicinę sprendimą pateikusių teismo klausimai turinio atžvilgiu didele dalimi sutampa, todėl, mano nuomone, tuos klausimus būtina patikslinti.

56. Pirmia, prejudiciniais klausimais, objektyviai vertinant prašymų priimti prejudicinę sprendimą, siekiama įvertinti klausimą, kiek įvairias mokesčių, kuriuos privalo mokėti mainų sistemoje RCI Weeks dalyvaujantys nariai, rėšis galima susieti su atskiromis ieškovų paslaugomis.

57. Dvišaliai teisiniai santykiai, pagal kuriuos sutarties šalys abipusiškai įsipareigoja viena kitai įvykdyti atsakomuosius įsipareigojimus teikdamos paslaugas ir sumokėdamos atlygą, yra svarbūs atsižvelgiant į faktą, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamos tik už atlygą teikiamos paslaugos(15). Todėl šioje byloje reikia tiksliai nustatyti konkrečius ieškovų sutartinius įsipareigojimus.

58. Antra, prejudiciniais klausimais siekiama išsiaiškinti klausimą, kuri iš jau minėtų paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklių reikėtų taikyti nagrinėjamoms paslaugoms. Remiantis tomis taisyklėmis bus galima nustatyti, ar taikytina Jungtinės Karalystės mokestinė jurisdikcija ir kiek ji taikytina.

59. Siekdama aiškumo ir objektyvaus prejudicinio klausimų išnagrinėjimo, atlikdama teisinį vertinimą susitelksiu į šiuos du pagrindinius aspektus.

2. Konkrečių paslaugų vertinimas PVM aspektu

60. Veiksmingiausia, atrodo, vertinti ieškovų paslaugas tarsi „nuo kito galo“ – pradedant įvairiais mokesčiais, kuriuos ji renka iš klientų. Ieškovų renkamus mokesčius sudaro, viena vertus, stojamieji mokesčiai, mokami kaip vienkartinis pirmo mokestis, kurį narys turi sumokėti pirmą kartą registruodamasis, metinis narystės mokestis ir galiausiai vadinamasis mainų mokestis, jei RCI Weeks sistemoje sėkmingai tarpininkaujama vykdant naudojimosi būstu teisių mainus. Toliau, remdamasi šiais mokesčiais, atskirai analizuosiu, kokios ieškovų paslaugos su jais siejamos. Taip pat analizuosiu, ar tos paslaugos sudaro vientisą paslaugą, ar laikytinos atskiromis paslaugomis ir ar jos atitinka atlygą. Gauta informacija vėliau padės nustatyti paslaugos apmokestinimo PVM momentą, vadinasi, bus galima nustatyti ir paslaugos teikimo vietą.

61. Vadinamąjį „timesharing“ (teisės tam tikru laiku naudotis vienu ar daugiau nekilnojamųjų daiktų) sutarčių atveju sunku nustatyti suteiktas paslaugas. Civilinės teisės prasme nėra vienos tokios sutarties rūšies(16). Gali būti išskiriamos ilgalaikio naudojimosi teisės, kurios suteikiamos kaip nuomos sutartys, patikėjimo teisės, kai suteikiamos naudojimosi teisės *in rem*, akcininkų modeliai, atostogų klubų modeliai ir daug kitų variantų. Šis neaiškumas ir paskatino priimti 1994 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 94/47/EB dėl pirkimų apsaugos, susijusios su teisės tam tikru laiku naudotis nekilnojamaisiais daiktais pirkimo sutarčių tam tikrais aspektais(17). Kadangi tuoj po šios direktyvos signaliojimo rinkoje pradėti siūlyti keli nauji „timesharing“ modeliai, Komisija, norėdama panaikinti teisines spragas, 2007 m. pasiūlė iš dalies pakeisti direktyvą, kad ji labiau gintų vartotojus, todėl šiuos pakeitimus Europos Parlamentas šiek tiek iš dalies pakeitė 2008 m. spalio 22 d.

62. Tačiau šioje byloje kalbama ne apie pačią „timesharing“ sutarčių sudarymą, bet apie mainų duomenų bazės narių pakaitinio naudojimosi turtinių teisių mainus.

a) Stojamieji mokesčiai

i) Priskyrimas atlygiui

63. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad galima manyti, jog egzistuoja dvišalis teisinis santykis, jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys, t. y. sumokėtos sumos yra realus atlygis už atskirą paslaugą, suteiktą egzistuojant teisiniam santykiui, kuris pasireiškia abipusiškai teikiamomis paslaugomis(18).

64. Vadinasi, kalbant apie stojamuosius mokesčius turėtų būti patvirtintas tiesioginis ryšys su pakankamai apibrėžta paslauga.

65. Atidžiau paanalizavus ieškovų verslo koncepciją, kuri ji pati ir Jungtinės Karalystės Vyriausybės išsamiai aprašo savo pastabose, aiškėja, kad narys už sumokėtą stojamąjį mokestį pirmiausia gauna tik prieigą prie mainų sistemos *RCI Weeks*.

66. Tačiau vien stojimas nesuteikia teisės pasinaudoti kitų narių pakaitinio naudojimosi turtinėmis teisėmis. Tam reikia ne tik tapti *RCI Weeks* nariu, bet ir mainų duomenų bazėje pateikti pakaitinio naudojimosi turtinės teisės. Konkretiai tariant, pakaitinio naudojimosi turtinės teisės turėtojas turi pateikti prašymą ieškovei atlikti mainus, tačiau jis, pirma, pateikia naudotis savo tam tikrą pakaitinio naudojimosi turtinę teisę ir, antra, turi mainais išsirinkti atitinkamą pakaitinio naudojimosi turtinę teisę.

67. Narys ne tik gali dalyvauti mainų sistemoje, bet ir gauna prieigą prie informacijos apie siūlomą atostogų paskirties nekilnojamųjų turtą, pavyzdžiui, nuolat atnaujinamą spausdintą katalogą ir interneto svetainėje pateikiamą informaciją. Be to, nariui nurodomas telefono numeris, kuriuo jis, esant reikalui, gali susisiekti su ieškovų darbuotojais ir gauti informaciją tiek apie tikslias mainų sąlygas, tiek apie papildomas pageidaujant ieškovų teikiamas paslaugas.

68. Naujo nario požiūriu, prieiga prie *RCI Weeks* yra tarsi pradinis dalyvavimo mainų sistemoje etapas, kuriame nariui už jo sumokėtą stojamąjį mokestį potencialiai suteikiamos visos galimybės. Informacija, kuri suteikiama naujam nariui, skirta, kad jis būtų parengtas tikrajai mainų sistemai. Tačiau registracija dar nereiškia, kad perleidžiamos teisės, tiesiog suteikiama prieiga prie savotiškos rinkos, kurioje nariai, padedant ieškovei, gali atlikti savo pakaitinio naudojimosi turtinių teisių mainus. Bet pati narystė neįpareigoja dalyvauti toje mainų sistemoje.

69. Šiuo atveju tiesioginis ryšys, kaip apibrėžta teismų praktikoje, yra tik tarp prieigos prie

nagrinėjamos mainų sistemos suteikimo ir stojamųjų mokesčių mokėjimo.

70. Tačiau negalima nustatyti akivaizdaus tiesioginio ryšio tarp stojimo ir faktinio mainų sistemos gyvendinimo, nes tam būtini papildomi sutarties šalies veiksmai, būtent: narys turi pateikti mainų prašymą, o ieškovas turi patvirtinti, ar mainai galimi, be to, reikia sumokėti mainų mokestį.

ii) Paslaugos teikimo vietos nustatymas

71. Be to, reikia išnagrinėti, kaip šios paslaugos klasifikuoti bendroje Šeštosios direktyvos paslaugų teikimo vietos nustatymo taisyklės sistemoje. Galima taikyti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytas taisykles, tačiau reikia kelių pastabų, kurios paaiškintų šias nuostatas.

72. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatyta bendra taisyklė apmokestinimo vietai nustatyti, o to paties straipsnio 2 dalis nurodo kelias specialias taisykles dėl apmokestinimo vietos(19).

73. Šeštojoje direktyvoje nenustatoma jokių aiškių taisyklių dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pagrindinės taisyklės santykio su specialiosiomis 9 straipsnio 2 dalies schemomis. Tačiau Teisingumo Teismas yra jau nusprendęs, kad šio straipsnio 1 dalis neturi pirmenybės 2 dalies atžvilgiu. Kiekvienu atveju reikia užduoti klausimą, ar situacija atitinka kur nors iš šios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje nurodytų atvejų. Jei ne, jai taikoma 9 straipsnio 1 dalis(20). Todėl Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte nustatomos specialios taisyklės neturi būti laikomos bendros taisyklės išimtimi, kuri turi būti aiškinama griežtai(21).

74. Teisingumo Teismas akivaizdžiai daro prielaidą, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje nustatytos specialios taisyklės, kurios, laikantis principo *lex specialis derogat legi generali*, turi būti nagrinėjamos pirmiausia ir taikomos, kai įvykdomos atitinkamos sąlygos(22).

75. Todėl pirmiausia reikia ištirti, ar anksčiau aprašytas sandoris patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto specialios taisyklės taikymo sritį. Tam turi būti įvykdyta sąlyga, kad nagrinėjama paslauga būtų „susijusi su“ nekilnojamuoju turtu.

76. Tačiau tokiu atveju kyla klausimas, su koku konkrečiai nekilnojamuoju turtu susijusi atitinkama paslauga. Iš esmės galima galvoti apie susiejimą su nekilnojamuoju turtu, kurį narys jau turi pakaitinio naudojimosi turtinę teisę – šiai galimybei pritarė Ispanijos ir Graikijos vyriausybės bei Komisija.

77. Nepaisant tokiam ryšiui taikomų aiškių faktinių reikalavimų, kuriuos išsamiau panagrinėsime vėliau(23), man atrodo, kad šioje byloje net po pirmo patikrinimo nematyti faktinės paslaugos tiesioginio ryšio su nagrinjamu nekilnojamuoju turtu.

78. Kaip jau paaiškinta, naujo nario požiūriu, prieiga prie *RCI Weeks* yra tarsi pradinis faktinio dalyvavimo mainų sistemoje etapas(24). Paslaugos, kurias ieškovas teikia kaip prieigą ir informaciją, faktiškai skirtos, kad narys būtų parengtas dalyvauti mainų sistemoje, tačiau jis neįsipareigoja joje dalyvauti. Todėl šiame ankstyvame narystės etape dar nevyksta mainai naudojimosi atostogų būstu teisėmis.

79. Nors *RCI Weeks* stojantis narys turi galimybę pateikti savo pakaitinio naudojimosi turtines teises, tokia teisė nariui yra bevertė tol, kol nėra įvykdytos sąlygos faktiniams mainams atlikti.

80. Vien suteikta galimybė registruoti mainų duomenų bazėje savo pakaitinio naudojimosi

nekilnojamuoju turtu teises savaime PVM apmokestinimo prasme negali būti laikoma pagrindine paslauga. Objektyviu požiūriu ji gali būti laikoma daugių daugiausia antraeile pagalbine paslauga, kuri nėra konkretus nario tikslas, o tik priemonė susidarius palankiausioms sąlygoms pasinaudoti pagrindine paslaugos teikėjo paslauga – galimybe atlikti naudojimosi atostogų būstu teisių mainus.

81. „Tiekimo vienvėsis“ principas(25) PVM teisiųje draudžia tokias pagalbinę paslaugą laikyti savarankiška paslauga. Tai atitinka nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką(26), kad apmokestinamasis sandoris negali būti skaidomas į atskiras dalis, norint jas apmokestinti PVM atskirai. Kvalifikuojant sandorį reikia atsižvelgti į dominuojančią paslaugą visumos dalį. Juo labiau tokia papildoma paslauga negalima remtis kaip pagrindine paslauga nustatant paslaugos teikimo vietą: ji turi būti priklausoma nuo faktinės pagrindinės paslaugos. Tik pastaroji laikoma apmokestinama paslauga, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje.

82. Galiausiai Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis netaikoma, nes šioje byloje negalima nustatyti pakankamai glaudaus faktinės paslaugos, už kurią narys moka stojamąjį mokestį, ryšio su nekilnojamuoju turtu, į kurį narys turi pakaitinio naudojimosi turtinę teisę.

83. Jei daroma prielaida, kaip yra tvirtinama, kad nagrinėjamą paslaugą, už kurią narys moka stojamąjį mokestį, sudaro tik prieiga prie mainų duomenų bazės ir suteikiama informacija apie pakaitinio naudojimosi turtinę teisę mainų galimybes, tuomet netaikomas ir Šeštosios direktyvos 26 straipsnis, nes ieškovų tuo tikslu nesinaudoja kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir paslaugomis, kurios būtų skirtos kelionei organizuoti.

84. Kadangi netaikomos jokios specialios taisyklės, paslaugos patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies pagrindinės taisyklės taikymo sritį. Todėl, kalbant apie stojamuosius mokesčius, paslaugos teikimo vieta yra ta vieta, kur ieškovų yra įsteigusi savo verslą.

b) Narystės mokesčiai

i) Priskyrimas atlygiui

85. Iš ieškovų pastabų matyti, kad tarp stojamąjį ir narystės mokesčių nėra jokio esminio skirtumo, nes jie kartu sudaro atlygą už dalyvavimą *RCI Weeks* mainų sistemoje ir galimybę pasinaudoti narystės privalumais(27).

86. Atrodo, kad narystės mokesčiai yra ne kas kita, o nuolat mokama fiksuota suma už visų ieškovų teikiamą paslaugą naudojimui. Todėl ji mokama net tada, kai narys nedalyvauja mainų sistemoje, pavyzdžiui, todėl, kad jis nepateikė savo pakaitinio naudojimosi turtinę teisę mainų duomenų bazę arba jam mainais nebuvo surasta atitinkama pakaitinio naudojimosi turtinę teisę.

87. Neginytina, kad šioje byloje susiklostę teisiniai santykiai, kuriais numatyti priešpriešiniai sąpareigojimai. Šiuo atveju nieko nekeičia ta aplinkybė, kad narystės mokesčiai negali būti susieti su konkrečiu atveju, kai asmeniškai pasinaudojama mainų sistema. Kaip Teisingumo Teismas konstatavo Sprendime *Kennemer Golf*(28), dvišalis teisinis santykis egzistuoja ir tuomet, kai asociacija nuolat teikia daug paslaugų, o jos nariai kaip atlygą moka fiksuotą sumą, kuri yra metinis mokestis. Šiuo atžvilgiu ieškovų suteiktos paslaugos atitinka sąlygas, keliamas už atlygą teikiams paslaugoms, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte, todėl joms iš principo taikomas PVM.

ii) Paslaugų teikimo vietos nustatymas

88. Atsižvelgiant į faktą, kad narystės mokesčiai kaip atlygis yra skirti už daug paslaugų, kurios, pirma, ne visada sietinos su nekilnojamuoju turtu ir, antra, nebūtinai teikiamos mainantis

pakaitinio naudojimosi turtinomis teisėmis, mano nuomone, būtų klaidinga manyti, kad egzistuoja tų paslaugų ryšys su nekilnojamoju turtu, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte. Tai ne tik neatitiktų pateiktų faktų, bet ir būtų nepagrįstai išplėsta šios specialios taisyklės taikymo sritis.

89. Panašiai kaip ir stojamieji mokesčiai, narystės mokesčiai susiję su naryste ir jos teikiamais privalumais. Todėl atrodo logiška PVM tikslais jas vertinti panašiai kaip ir stojamuosius mokesčius.

90. Todėl dėl narystės mokesčio pažymėtina, kad paslaugos teikimo vieta yra ta vieta, kur ieškovas yra steigusi savo verslą, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje.

c) Mainų mokesčiai

i) Priskyrimas atlygiui

91. Kitaip nei anksčiau minėtu atlygiu atveju, narys mainų mokestį moka už konkretų mainų sistemos įgyvendinimą. Ne vėliau kaip tuo metu, kai tinkamai vykdomi tokie pakaitinio naudojimosi turtinių teisių mainai, ieškovas, kuri tokiu atveju iš esmės atlieka koordinatoriaus funkciją(29), nariui išrašo sąskaitą faktūrą už mainų mokestį.

92. Vadinasi, abi sutarties šalys atitinkamai vykdo savosipareigojimus norėdamos gauti atlygą. Todėl neginėjama, kad abiejų sutarties šalių reikalavimai pagrįsti dvišaliais teisiniais santykiais.

ii) Paslaugų teikimo vietos nustatymas

93. Tačiau abejojama, pagal kurias taisyklės nustatoma paslaugų teikimo vieta.

– Specialios schemas kelionių organizatoriams taikymas

94. Pirmiausia atkreiptinas dėmesys į Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje nustatytą specialią PVM schemą. Kitaip nei kitos bylos šalys, Jungtinės Karalystės Vyriausybės kategoriškai neatmeta šios schemas taikymo galimybės.

Schemas esmė ir tikslas

95. Šeštosios direktyvos 26 straipsnyje numatoma bendrosios apmokestinimo pagrindo taisyklės išimtis tam tikrai kelionių organizatorių ir turų operatorių veiklai(30). Kaip išimtis šis straipsnis gali būti taikomas tik tokia apimtimi, kokios reikia siekiant direktyvos tikslo(31).

96. Šeštosios direktyvos 26 straipsniu nustatyta specialia PVM schema siekiama taikomą teisę priderinti prie specifinio kelionių organizatorių ir turų operatorių veiklos pobūdžio. Tokių žmonių paslaugoms būdinga tai, kad jos dažniausiai apima daug paslaugų, be kita ko, pervežimo ir apgyvendinimo, kurios teikiamos tiek valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius yra steigęs savo verslą ar turi nuolatinį žemėnį, tiek užsienyje. Dėl daugybės teikiamų paslaugų ir įvairių jų teikimo vietų šioms bendrovėms kiltų praktinių sunkumų taikant bendras taisykles dėl apmokestinimo vietos, bazės ir mokesčio atskaitos, kurie kliudytų joms vykdyti veiklą(32).

97. Siekiant to išvengti, 26 straipsnio 2 dalyje, be kita ko, numatoma, kad organizuojant kelionę vykdomi sandoriai laikomi viena keleiviui suteikta paslauga. Ji apmokestinama valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius yra steigęs savo verslą ar turi fiksuotą vietą, iš kurios teikiamos paslaugas.

Taikymo sąlygos

– Kelionių organizatoriaus arba turo operatoriaus statusas

98. Pažymėtina, kad aplinkybės, jog ieškovas nėra nei kelionių organizatorius, nei turo operatorius prasta šio žodžio prasme, savaime nekelia taikyti Šeštosios direktyvos 26 straipsnio, jei ji, laikantis Teisingumo Teismo praktikos, sudaro tokius pačius sandorius vykdydama kitą veiklą(33).

99. Šioje byloje ši sąlyga vykdyta. Ieškovas siūlo paslaugas, kurios leidžia jos nariams naudotis užsienyje esančių atostogų paskirties nekilnojamojo turto atostogų reikmėms, todėl ji vykdo kiną veiklą, kuri tam tikru aspektu yra panaši į kelionių organizatoriaus ar turo operatoriaus veiklą, tačiau ji nevisiškai atitinka. Be to, Šeštosios direktyvos 26 straipsnio esmė ir tikslas pateisina tokią paslaugų traukimą šios schemos taikymo srityje. Ieškovas kinei veiklai, atsižvelgiant į daugybę jos teikiamų paslaugų ir geografiškai su paslaugos objektu nesutampantį mėnesio veiklos vykdymo vietą, kyla panaši dvigubo apmokestinimo rizika kaip ir kelionių organizatoriui arba turo operatoriui.

– Veikla savo vardu

100. 26 straipsnis taikomas su sąlyga, kad pagal jo 1 dalį kelionių organizatorius sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdamas kelionių paslaugas naudojasi kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Tačiau kelionių organizatorius, kuris teikdamas kelionių paslaugas tik tarpininkauja, nepatenka į 26 straipsnio taikymo sritį, o teikia tarpininkavimo paslaugą savo verslo vietoje pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies bendrąjį taisyklą(34).

101. Vadinas, pirmiausia svarbu išsiaiškinti, ar ieškovas teikdama paslaugas veikia savo, ar kitą vardu.

102. Kaip teisingai pažymėjo Ispanijos vyriausybė(35), klasifikuojant svarbiausia, ar ieškovas veikla apsiriboja tuo, kad užmezgamas ryšys tarp dviejų narių, kad jie galėtų sudaryti sutartį dėl naudojimosi atostogų būstu teisiu. Tokiu atveju būtų sudaromas tarpininkavimo sandoris, nes ieškovas veiktų kitą vardu. Tačiau jei mainus vykdytų nariai, nežinodami, kas bus gavėjas, nes ieškovas pati prisiima atsakomybę už koordinavimą ir suteikia naudojimosi atostogų būstu teises, tuomet ji veiktų savo vardu.

103. Ieškovas pagrindinėje byloje duomenimis, tikrindama, ar ji turi pasirinktą atostogų paskirties nekilnojamojo turto ir ieškodama alternatyvių pasiūlymų, ji kaskart veikia „narių pavedimu“(36). Be to, ieškovas nurodo, kad nariai palaiko ryšį tik su jos darbuotojais ir tiesiogiai tarpusavyje nebendrauja(37). Remiantis šiais argumentais darytina prielaida, kad vienintelis narių sutarties šalis yra ieškovas pagrindinėje byloje.

104. Todėl ieškovas nevykdo tarpininkavimo veiklos. Ji veikia savo vardu, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje.

– Kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamą prekių ir teikiamą paslaugų naudojimas

105. Tačiau neaišku, ar dar viena šios schemos sąlyga, būtent reikalavimas, kad būtų naudojamos kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamos prekės ir teikiamos paslaugos, yra vykdyta šioje konkrečioje byloje. Prie tokių paslaugų būtų priskiriamos trečiųjų asmenų teikiamos apgyvendinimo ir pervežimo paslaugos. Tačiau šios iš trečiųjų asmenų įsigytos paslaugos turėtų būti daugiau negu priemonės, skirtos geresnėmis sąlygomis pasinaudoti šio kio subjekto pagrindine paslauga. Kitu atveju šios paslaugos liktų, remiantis Teisingumo Teismo praktika(38),

visiškai pagalbinis savas paslaugas atžvilgiu, todėl joms nebūtų taikomas apmokestinimas pagal Šeštosios direktyvos 26 straipsnį. Jei ieškovas savo nariams, be paslaugų, susijusių su gyvenamojo būsto naudojimosi teisėmis, siūlytų kitas paslaugas, kurias paprastai teikia tretieji asmenys, pavyzdžiui, pervežimą? Ispanijoje, būtų galima taikyti Šeštosios direktyvos 26 straipsnį.

106. Nei sprendime pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą, nei ieškovas argumentuose aiškiai nenurodo, kad ieškovas, teikdamas paslaugas savo nariams, naudojasi kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ar teikiamomis paslaugomis. Tik žinoma, kad *Weeks Pool* galima išplėsti, kai ieškovas papildomai siūgyja apgyvendinimo vietą iš trečiųjų asmenų arba jei vystytojas pateikia papildomą savaičių kiekį. Narys gali pateikti mainų prašymą dėl šio papildomo apgyvendinimo vietų sumokėdamas mainų mokestį. Tačiau man atrodo, kad nepakanka išsamios informacijos, būtinos šiems sandoriams teisiškai įvertinti.

107. Todėl nacionalinis teisėjams turi nuodugniai ištirti, ar pagrindinėje byloje naudojamosi tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Jei ne, Šeštosios direktyvos 26 straipsnis nebūtų taikomas.

– Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies taikymas

108. Jei Šeštosios direktyvos 26 straipsnis netaikomas, reikia patikrinti, ar paslauga, kuri skirta sūlygoms pakaitinio naudojimosi tam tikru atostogų būstu teisių turėtojams mainytis tomis teisėmis sudaryti, nėra susijusi su tam tikru nekilnojamuoju turtu, kaip apibrėžta 9 straipsnio 2 dalies a punkte.

109. Mano nuomone, tokio ryšio galima patvirtinti aiškinant šio nuostatą pažodžiui, nes ieškovas teikiamos paslaugos skirtos galimybei nariui pasinaudoti tam tikro svetimo nekilnojamojo turto naudojimosi teise aiškiai nustatytu laikotarpiu suteikti.

110. Tačiau generalinio advokato E. Sharpston savo išvadoje byloje *Heger*(39) išreiškia abejonių dėl vien pažodinio šios nuostatos aiškinimo. Ji teisingai nurodė, kad pernelyg platus sąvokos „susijusi su“ aiškinimas yra netinkamas, nes galiausiai kiekviena paslauga gali būti vienaip ar kitaip susijusi su nekilnojamuoju turtu, suprantamu kaip apibrėžta vieta. Iš tiesų toks ryšys su nekilnojamuoju turtu gali būti, atsižvelgiant į paslaugą, daugiau ar mažiau glaudus ir (arba) išplėtotas.

111. Teisingumo Teismas iki šiol išsamiau neišaiškino, kokie reikalavimai taikytini šio ryšio pobūdžiui ir betarpiškumui. Sprendime *Heger*(40) jis tik konstatavo, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas apima tik paslaugą, kurios „pakankamai tiesiogiai susijusios“ su nekilnojamuoju turtu, teikimą. Be to, ši sąsaja būdinga visiems šioje nuostatoje išvardytiems paslaugų teikimo atvejams.

112. Atsižvelgiant į tai, kyla klausimas, ar įia siūlomas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto aiškinimas gali būti pagrįstas šios nuostatos kontekstu bendrojoje paslaugų teikimo vietos nustatymo nuostatų struktūroje ir jos esmė bei tikslu.

113. Daug ką paaiškina 9 straipsnio 2 dalies a punkte esantis pavyzdžis: sąrašas, kuris dėl aiški šiame punkte esančių formuluočių („skaitant“, „tokiu kaip“) nelaikytinas baigtiniu, nes, kaip nurodė Teisingumo Teismas Sprendime *Heger*, suteikia svarbų pagrindą tokio ryšio pobūdžiui ir ypatyboms vertinti.

114. Tačiau aiškinant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą reikia atsižvelgti į Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią Šeštojoje direktyvoje nesant aiškaus bet kurios joje vartojamos sąvokos apibrėžimo ir nuorodos į valstybių narių teisinės sistemas, šios sąvokos

laikomos savarankiškomis Bendrijos teisės srovomis ir todėl turi būti apibrėžiamos Bendrijos lygmeniu(41).

115. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte išvardyti paslaugų, susijusių su nekilnojamuoju turtu, pavyzdžiai bet kuriuo atveju rodo, kad fizinis kontaktas negali būti privalomas kriterijus, juolab kad nekilnojamojo turto agentas, kaip ir architektas, gali teikti savo paslaugas net tuo atveju, jei jie niekada nematė nekilnojamojo turto ar nebuvo jo žengę. Agentas turi tik būti susipažinęs su informacija apie nekilnojamąjį turtą, o architektas turi disponuoti nekilnojamojo turto projektais.

116. Atrodo, jog taip pat nebūtina, kad paslaugą teiktų tik tas asmuo, kuris teisėtai turi įgaliojimus disponuoti nekilnojamuoju turtu, pavyzdžiui, daiktinės teisės prasme perleisti nuosavybės teisę ar ją suvaržyti (arba net išnuomoti tretiesiems asmenims prievolių teisės prasme), juolab kad įgaliotas asmuo ir nekilnojamojo turto agentas paprastai yra skirtingi asmenys.

117. Daug svarbiau galėtų būti tai, kad paslaugos ekonominis elementas paprastai nebūtų manomas arba prasmingas be konkretaus nekilnojamojo turto. Tam turėtų pakakti bet kokio materialinio ryšio su nekilnojamuoju turtu arba jo dalimis(42). Šis aprašymas tinka, pavyzdžiui, toms paslaugoms, kurios skirtos naudotis nekilnojamuoju turtu, jam reklamuoti, vystyti ir prižiūrėti, skaitant su šiais procesais tiesiogiai susijusias paslaugas, tačiau sykiu nevykdant jokios kitos dominuojančios kinės veiklos(43).

118. Be abejonės, nekilnojamojo turto agento ir architekto atveju šios sąlygos yra vykdytos, nes su abiem profesijomis susijusi veikla neįsivaizduojama be nekilnojamojo turto. Tas pats taikoma ieškovės verslo koncepcijai, kuri be nekilnojamojo turto, kurio turimos pakaitinio naudojimosi turtinės teisės, yra neįgyvendinama.

119. Kita vertus, jei lyginame ieškovės paslaugų pobūdį su statymų leidimo pavyzdžiuose nurodytą profesiją atstovų paslaugų pobūdžiu, galima konstatuoti, kad ieškovės paslaugos kur kas panašesnės į nekilnojamojo turto agento paslaugas. Jo paslauga paprastai yra tai, kad tarpininkaujama sudarant sutartis arba suteikiant galimybes sudaryti sutartis dėl nekilnojamojo turto, kai tai sutarčių objektas yra nekilnojamojo turto arba jo dalių pardavimas ir pirkimas, arba ir nuoma. Ieškovės teikiama paslauga panaši į nekilnojamojo turto agento teikiamą paslaugą tuo, kad ja siekiama suteikti naudojimuisi nekilnojamąjį turtą, kai ieškovė, panašiai kaip nekilnojamojo turto agentas, tam tikra prasme tarpininkauja atitinkamoms suinteresuotosioms šalims ir gauna atlygą už sėkmingą susitarimą dėl naudojimosi teisės perleidimo.

120. Iš minėto nekilnojamojo turto agento profesinės veiklos pobūdžio aprašymo matyti, kad jam suteikus paslaugą, naudojimosi teisę perleidžiama parduodant arba išnuomojant nekilnojamąjį turtą. Pastarąjį veiklą galima (dėl glaudaus ryšio su tam tikru nekilnojamuoju turtu) PVM požiūriu priskirti prie paslaugos, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktu(44).

121. Nepaisant to, mano nuomone, aplinkybė, kad šioje byloje kalbama tik apie pakaitinio naudojimosi turtinėmis teisėmis mainus, netrukdo taikyti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto.

122. Pirma, jame pateiktas sąrašas, kaip jau minėta, yra iliustracinis, o ne baigtinis, todėl jis po teismo aiškinimo gali būti išplėstas naujomis paslaugų rūšimis.

123. Antra, pakaitinio naudojimosi turtinėmis teisėmis, nepaisant jos teisinio pobūdžio, kuris atitinkamai nustatomas pagal valstybės narės teisę(45), jos turėtojų bet kuriuo atveju suteikia su gyvenamąjį patalpų nuoma palyginamą naudojimosi teisę(46). Pakaitinio naudojimosi turtinėmis teisėmis mainais, ieškovės vykdomais komerciniu pagrindu, nariai neperduoda savo teisės vieni kitiems. Tačiau

„timesharing“ sutartyse dažnai numatoma galimybė nemokamai arba už atlygą perleisti naudojimosi teisės tretiesiems asmenims, todėl šiomis teisėmis gali pasinaudoti ir kitas mainuose dalyvaujantis narys(47).

124. Trečia, gautą pajamą apmokestinimas nekilnojamojo turto vietoje atitiktų paskirties valstybės principą. Būtų atsižvelgta į aplinkybę, kad narys gali naudotis pasirinktu atostogų paskirties nekilnojamojo turto tik *in situ* ir PVM tikslais gauta paslauga gali pasinaudoti tik toje vietoje.

125. Vadinas, tarp paslaugos, kuri skirta, kad pakaitinio naudojimosi tam tikru atostogų paskirties nekilnojamojo turto teise turtojams būtų sudarytos sąlygos mainyti toms teisėmis, ir nekilnojamojo turto, kurio atžvilgiu gyvendinama mainų teisė, yra pakankamai tiesioginis ryšys. Todėl paslaugos teikimo vieta yra ta vieta, kur yra šis nekilnojamasis turtas, kaip numatyta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte.

VII – Išvados

126. Remdamasi šia analize darau išvadą, kad paslaugos, kurias ieškovo teikia už stojamuosius ir narystės mokesčius, nėra tiesiogiai susijusios su nekilnojamojo turto, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte (arba Direktyvos 2006/112 45 punkte), todėl patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies (arba Direktyvos 2006/112 43 straipsnio) bendrosios taisyklės taikymo sritį.

127. Paslaugų teikimo vietos nustatymas atsižvelgiant į paslaugas, kurias ieškovo teikia už mainų mokesčius, savo ruožtu priklauso nuo to, ar ieškovo naudojasi kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir tiekiamomis paslaugomis. Kadangi Teisingumo Teismas neturi jokios konkrečios informacijos, kad ieškovo, teikdama paslaugas savo nariams, naudojasi kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir tiekiamomis paslaugomis, šį klausimą turi išsamiai ištirti nacionalinis teismas. Jei ieškovo naudojasi kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir tiekiamomis paslaugomis, taikytina Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies (arba Direktyvos 2006/112/EB 307 straipsnio 2 pastraipa) specialioji schema. Tačiau jei ši sąlyga nebūtų vykdyta, taikytinas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas (arba Direktyvos 2006/112 45 straipsnis).

VIII – Išvada

128. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į *VAT and Duties Tribunal* pateiktus prejudicinius klausimus taip:

1. Paslaugos, kurias ieškovo teikia už stojamuosius ir narystės mokesčius, neturi jokio tiesioginio ryšio su nekilnojamojo turto, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte (arba Direktyvos 2006/112/EB 45 straipsnyje), todėl patenka į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalies (arba Direktyvos 2006/112/EB 43 straipsnio) bendrosios taisyklės taikymo sritį. Todėl paslaugų teikimo vieta yra ta vieta, kur ieškovo turi steigusi savo verslą arba turi nuolatinį namą, iš kurios teikia paslaugas.

2. Dėl paslaugų, kurias ieškovo teikia už mainų mokesčius, nacionalinis teismas turi ištirti, ar ieškovo naudojasi kitą apmokestinamąjį asmenį tiekiamomis prekėmis ir tiekiamomis paslaugomis. Jei naudojasi, taikytina Šeštosios direktyvos 26 straipsnio 1 dalies (arba Direktyvos 2006/112/EB 307 straipsnio antros pastraipos) specialioji schema. Tuomet paslaugų teikimo vieta laikoma vieta, kur ieškovo turi steigusi savo verslą arba turi nuolatinį namą, iš kurios teikia paslaugas.

Tačiau jei ši sąlyga nebūtų vykdyta, taikytinas Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a

punktas (arba Direktyvos 2006/112/EB 45 straipsnis), o paslaugų teikimo vieta laikoma ta vieta, kurioje yra atitinkamas nekilnojamasis turtas.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – OL L 145, p. 1; *Specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.*

3 – OL L 347, p. 1. Klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60.

4 – Atitinka Direktyvos 2006/112 43 straipsnį.

5 – Atitinka Direktyvos 2006/112 45 straipsnį.

6 – Atitinka Direktyvos 2006/112 306 ir paskesnius straipsnius.

7 – 2001 m. sausio 25 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-429/97, Rink. p. I-637).

8 – Taip pat žr. P. Haunold „Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen“, Viena, 1997, p. 121. Dar žr. B. Terra ir J. Kajus „A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008“, 1 tomas, p. 497, pagal kuriuos paslaugų teikimo vietos nustatymo doktrina neturi jokios reikšmės tokiais atvejais, kai sandoriai priklauso tai pačiai nacionalinei mokesčiai jurisdikcijai. Kai jie priklauso kelioms nacionalinėms mokesčių institucijoms jurisdikcijai, pavyzdžiui, nes prekės buvo pergabentos į kitos valstybės narės teritoriją arba suteiktos paslaugos asmeniui, kuris gyvena kitoje valstybėje narėje, tuomet neįmanoma aiškiai nustatyti, ar kieno veikla buvo vykdoma tam tikroje valstybės teritorijoje, ar už jos ribų. Paslaugų teikimo vietos nustatymas svarbus atsakant į klausimą, ar mokėtinas PVM ir koks PVM mokėtinas.

9 – R. Weiermayer „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH“, M. Achatz ir M. Tumpel (leid.), *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viena, 2001, p. 125.

10 – Šiuo klausimu žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimą *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251, 14 punktas), 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Dudda* (C-327/94, Rink. p. I-4595, 20 punktas), 1997 m. kovo 6 d. Sprendimą *Linthorst ir kt.* (C-167/95, Rink. p. I-1195, 10 punktas) ir 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimą *RAL* (C-452/03, Rink. p. I-3947, 23 punktas). Juose Teisingumo Teismas dėl Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje nustatytos paslaugų teikimo vietos konstatavo, kad šiomis nuostatomis siekiama išvengti jurisdikcijos kolizijų, galinčių lemti dvigubą pajamų apmokestinimą, taip pat visišką jų neapmokestinimą.

11 – Pagal S. Menner „Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe“, Kelnas, 1992, p. 81, šios taisyklės pagrindinis tikslas yra aiškiai atriboti valstybių narių mokesčių jurisdikcijas, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinimo vartojimo.

12 – Savo 2006 m. kovo 7 d. išvados byloje *Heger* (C-166/05, Rink. p. I-7749) 27 punkte generalinio advokato E. Sharpston kalba apie tai, kad Bendrijos teisės aktų leidėjas Šeštojoje direktyvoje sukūrė tam tikrą vidinį prieštaravimą, nes taisyklė dėl paslaugų teikimo yra pagrįsta kilmės valstybės principu, o ne paskirties valstybės principu, nors PVM, kuris yra vartojimo mokestis, pagrindžiantis pagrindinis principas iš tiesų yra tas, kad PVM turėtų būti mokamas vartojimo vietoje.

13 – J. M. Communier „Droit fiscal communautaire“, Briuselis, 2001, p. 293, aiškina šio aplinkybų Šeštosios direktyvos priėmimo istoriją. Rengiant pasiūlymą dėl direktyvos daryta prielaida, kad praktiškiausia būtų tvirtinti verslo veiklos vietą, o šiuo pasiūlymu buvo numatoma dar palyginti

mažai išimčių. Tačiau išimčių skaičius išaugo vykstant baigiamosioms deryboms Taryboje, todėl normint tekstą, kurį 1977 m. gegužės mėn. priėmė Taryba, nuo to laiko nelengva įgyvendinti.

14 – Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sąvokos pagal apibrėžtis negali sutapti. Direktyvos 77/388/EEB 6 straipsnio 1 dalyje nustatoma, kad „„paslaugų teikimas“ – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje“. Pagal tos pačios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį „„prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas“. Sunkiau atskirti sandorius, kuriuos sudaro sandorių paketas, tačiau kurie, remiantis tiekimo vieno iš principu, gali būti klasifikuojami tik kaip prekių tiekimas arba paslauga (plg. 2004 m. lapkričio 23 d. generalinio advokato Ruiz-Jarabo Colomer išvados byloje *Hotel Scandic*, C-412/03, Rink. p. I-743, 21 punktų; P. Haunold „Der Steuergegenstand“, Markus Achatz ir Michael Tumpel (leid.), *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Viena, 2001, p. 110). Teisingumo Teismas kelis kartus nagrinėjo klausimą, ar jam pateiktose bylose atitinkamas sandoris atitiko prekių tiekimo ar paslaugos teikimo kriterijus (žr., pvz., 1998 m. liepos 14 d. Sprendimas *First National Bank of Chicago*, C-172/96, Rink. p. I-4387; 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Rink. p. I-2395; 1993 m. lapkričio 17 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją*, C-68/92, Rink. p. I-5881 ir 1985 m. gegužės 14 d. Sprendimas *Van Dijk's Boeckhuis*, 139/84, Rink. p. 1405).

15 – Dėl klausimo, ar paslaugos teikiamos už atlygą, Teisingumo Teismas jau konstatavo, kad paslauga teikiama „už atlygą“ ir apmokestinama, kaip apibrėžta Direktyvos 77/388/EEB 2 straipsnio 1 punkte, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuris įgyvendinamas abipusiškai, o paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (žr., pvz., 1994 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tolsma*, C-16/93, Rink. p. I-743, 14 punktų; 14 išnašoje minėto Sprendimo *First National Bank of Chicago* 26–29 punktus ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C-174/00, Rink. p. I-3293, 39 punktų).

16 – U. Kelp „Time-Sharing-Verträge“, Baden Badenas, 2005, p. 45, atkreipia dėmesį į tai, kad „timesharing“ sutartys dėl skirtingos sutarčių struktūros nesudarą vientiso sutarčių tipo. „Timesharing“ sutarčių neįmanoma priskirti prie kurio nors klasikinio Vokietijos privatinės teisės sutarčių tipo, net jei jos suskirstytos į prievolių, daiktinių ir įmonių ar asociacijų teisės reglamentuojamas „timesharing“ sutartis. Todėl Vokietijos teisės sistemoje pasirodžiusios „timesharing“ sutartys pirmiausia buvo priskirtos prie netipinių ir (arba) tipinių verslo sutarčių, kurioms būdinga tai, kad jos nebuvo reglamentuojamos įstatymais, nepaisant vis dažnesnio jų naudojimo esant teisiniams santykiams, vienodų interesų ir sutartinių nuostatų turinio. B. Vanbrabant „Time-Sharing“, Briuselis, 2006, p. 29 ir paskesni, ir C. Mostin ir B. Feron „Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé“, *Annales de droit de Louvain* (1994), p. 33 ir paskesni, nurodo nemažai galimų teisinių konstrukcijų siekdami apibrėžti „timesharing“ sutartis Belgijos ir Prancūzijos civilinės teisės kategorijomis. Jų nuomone, svarstytinis prievolių teisės, daiktinių ir įmonių bei (arba) asociacijų teisės konstrukcijos. B. Vanbrabant nurodo, kad Portugalijoje ir Ispanijoje pakaitinio naudojimosi turtinės teisės suprantamos kaip daiktinės teisės. Portugalijoje jau devintajame dešimtmetyje buvo sukurtas vadinamasis „direito de habitação periódica“, o Ispanijoje 1998 m. gruodžio 15 d. buvo priimtas įstatymas 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*). T. Papp „Timesharing Contract“, *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytlemi Tanár, 70. Születésnapjára*, Segedas 2007, p. 573, nurodo, kad „timesharing“ sutartys priskirtinos prie netipinių sutarčių grupės.

17 – OL L 280, p. 83; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk. 13 t, p. 315.

18 – Žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimas *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rink. p.

1443, 11, 12 ir 16 punktai), 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendim? *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Rink. p. 6365, 11 punktas), Sprendim? *Tolsma* (min?tas 15 išnašoje, 14 punktas), 1997 m. spalio 16 d. Sprendim? *Fillibeck* (C?258/95, Rink. p. I?5577, 12 punktas), Sprendim? *Kennemer Golf* (min?tas 15 išnašoje, 39 punktas), 2003 m. birželio 19 d. Sprendim? *First Choice Holidays* (C?149/01, Rink. p. I?6289, 30 punktas), 2006 m. kovo 23 d. Sprendim? *FCE Bank* (C?210/04, Rink. p. I?2803, 34 punktas) ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendim? *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C?277/05, Rink. p. I?6415, 19 punktas).

19 – 2006 m. rugs?jo 7 d. Sprendimas *Heger* (C?166/05, Rink. p. I?7749, 15 punktas).

20 – Šiuo klausimu žr. Sprendim? *Dudda* (min?tas 10 išnašoje, 21 punktas), Sprendim? *RAL* (min?tas 10 išnašoje, 24 punktas), 2005 m. spalio 27 d. Sprendim? *Levob Verzekeringen und OV Bank* (C?41/04, Rink. p. I?9433, 33 punktas) ir Sprendim? *Heger* (min?tas 19 išnašoje, 15 punktas). Šiuo atveju ši teism? praktika nukrypsta nuo Sprendimu *Berkholz* (min?tas 10 išnašoje, 17 punktas) pagr?stos teism? praktikos, kai pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dal? vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl?, paprastai laikoma prioritetine apmokestinimo vieta.

21 – Žr. šiuo klausimu 2001 m. kovo 15 d. Sprendim? *SPI* (C?108/00, Rink. p. I?2361, 17 punktas).

22 – Taip pat R. Weiermayer, min?tas 9 išnašoje, p. 134.

23 – Žr. šios išvados 108 ir paskesnius punktus.

24 – Žr. šios išvados 68 punkt?.

25 – Generalinis advokatas Ruiz?Jarabo Colomer ši? s?vok? („tiekimo vienov?s principas“) pirm? kart? pavartojo savo išvadoje byloje *Hotel Scandic* (min?ta 14 išnašoje, 21 punktas). Jis remiasi P. Haunold „Der Steuergegenstand“, min?ta 14 išnašoje, p. 111.

26 – D?l susijusi? paslaug? esm?s PVM prasme žr. mano 2008 m. gruodžio 9 d. išvad? byloje *Tellmer Property* (C?572/07, Rink. p. I?0000, 33 ir paskesni punktai). Iš Šeštosios direktyvos 2 straipsnio išplaukia, kad kiekviena paslauga ?prastai laikytina atskira bei savarankiška (žr. 1999 m. vasario 25 d. Sprendimo CPP, C?349/96, Rink. p. I?973, 29 punkt?; Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank*, min?to 20 išnašoje, 20 punkt? ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimo *Part Service*, C?425/06, Rink. p. I?897, 50 punkt?). Ta?iau tam tikromis aplinkyb?mis kelios formaliai skirtingos paslaugos, kurios gali b?ti teikiamos atskirai ir atskirai apmokestintos arba atleistos nuo mokes?io, turi b?ti laikomos vienu sandoriu, kai jos n?ra nepriklausomos (žr. min?to Sprendimo *Part Service* 51 punkt?). Taip yra, pavyzdžiui, kai atlikus net papras?iausi? objektyvi? analiz? nustatoma, kad viena ar kelios paslaugos sudaro pagrindin? paslaug? ir kita ar kelios kitos paslaugos yra viena ar kelios šalutin?s paslaugos, kurioms taikoma pagrindin?s paslaugos mokestin? schema (žr. min?to Sprendimo CPP 30 punkt?; 2001 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Primback*, C?34/99, Rink. p. I?3833, 45 punkt?; 20 išnašoje min?to Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 21 punkt? ir min?to Sprendimo *Part Service* 52 punkt?). Konkre?iai kalbant, paslauga turi b?ti laikoma šalutine pagrindin?s paslaugos atžvilgiu, kai klientams ji yra ne tikslas savaime, o priemon? geriausiomis s?lygomis gauti pagrindin? paslaug? teik?jo paslaug? (žr. min?t? sprendim? CPP 29 punkt? ir *Part Service* 52 punkt?). Be to, gali b?ti, kad kai dvi ar daugiau dali? ar veiksm?, kuriuos atlieka apmokestinamasis asmuo, yra taip glaudžiai susij?, jog objektyviai sudaro vien? ekonomiškai neskaidom? paslaug?, kuri? padalyti b?t? nenat?ralu, laikoma, kad teikiama viena paslauga (žr. 20 išnašoje min?to Sprendimo *Levob Verzekeringen ir OV Bank* 22 punkt? ir min?to Sprendimo *Part Service* 53 punkt?).

27 – Žr. ieškov?s rašto 32 punkt?.

28 – Sprendimas *Kennemer Golf* (min?tas 15 išnašoje, 40 punktas). Pagrindinis šios bylos tikslas buvo kvalifikuoti sporto klubo paslaugas, kaip apibr?žta Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte. Teisingumo Teismo nuomone, ta aplinkyb?, kad sporto klubo nari? metinis mokestis buvo fiksuotas ir renkamas ne kaskart asmeniškai pasinaudojus golfo aikšte, neprieštaravo faktui, kad sporto klubo nariai ir pats klubas teik? abipuses paslaugas. Klubas prival?jo savo nariams nuolat teikti galimyb? naudotis sporto ?ranga ir su ja sietinais privalumais, o ne teikti savo nariams j? pageidaujamas tikslines paslaugas. Tod?l buvo tiesioginis ryšys tarp sporto klubo nari? metini? mokes?i?, apie kuriuos kalbama pagrindin?je byloje, ir to klubo suteikt? paslaug?.

29 – Pagal U. Kelp (min?tas 16 išnašoje), p. 27, main? organizacija taip koordinuoja pakaitinio naudojimosi turtini? teisi? tur?tojų pageidavimus d?l main?: ji tarpininkauja si?lant norin?i? mainytis asmen? teises ? b?st? kitiems suinteresuotiesiems asmenims, kad jie savo ruožtu gal?t? naudotis „svetimais“ pakaitinio naudojimosi objektais kitose poilsiaviet?se.

30 – 1998 m. spalio 22 d. Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (C?308/96 ir C?94/97, Rink. p. I?6229, 5 punktas) ir Sprendimas *First Choice Holidays* (min?tas 18 išnašoje, 21 punktas).

31 – Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (min?tas 30 išnašoje, 34 punktas) ir Sprendimas *First Choice Holidays* (min?tas 30 išnašoje, 22 punktas).

32 – 1992 m. lapkri?io 12 d. Sprendimas *Van Ginkel* (C?163/91, Rink. p. I?5723, 11 ir paskesni punktai), 1997 m. vasario 20 d. Sprendimas *DFDS* (C?260/95, Rink. p. I?1005, 13 punktas), Sprendimas *Madgett ir Baldwin* (min?tas 30 išnašoje, 18 punktas), Sprendimas *First Choice Holidays* (min?tas 18 išnašoje, 23–25 punktai) ir 2005 m. spalio 13 d. Sprendimas *iSt internationale Sprach- und Studienreisen* (C?200/04, Rink. p. I?8691, 21 punktas).

33 – Sprendime *Madgett ir Baldwin* (min?tas 30 išnašoje, 20 punktas) Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad priežastys, kuriomis pagr?sta specialioji schema kelioni? organizatoriams ir tur? operatoriams, taikomos ir tam atvejui, kai ?kio subjektai n?ra kelioni? organizatoriai arba tur? operatoriai bendr?ja ši? žodži? prasme, ta?iau sudaro identiškus sandorius vykdydami kitoki? veikl?, pavyzdžiui, viešbu?io valdytojo. Iš tikr?jų, jei Šeštosios direktyvos 26 straipsnis b?t? taikomas tik ?kio subjektams, kurie yra kelioni? organizatoriai arba tur? operatoriai bendr?ja ši? žodži? prasme, tai, atsižvelgiant ? formal? ?kio subjekto status?, identiškoms paslaugoms b?t? taikomos skirtingos nuostatos. Patvirtinta Sprendimu *iSt internationale Sprach- und Studienreisen* (min?tas 32 išnašoje, 22 punktas).

34 – Šiuo klausimu taip pat žr. W. Birkenfeld ir C. Forst „Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt“, 3?iasis leidimas, Bylefeldas, 1998, p. 169.

35 – Žr. Ispanijos vyriausyb?s rašytini? pastab? 20 punkt?.

36 – Savo rašytini? pastab? 11 punkte ieškov? teigia: „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“ (Paryškinta autor?s).

37 – Žr. ieškov?s rašytini? pastab? 33 punkt?.

38 – Žr. Sprendim? *Madgett ir Baldwin* (min?tas 30 išnašoje, 24–27 punktai) ir Sprendim? *iSt internationale Sprach- und Studienreisen* (min?tas 32 išnašoje, 25–27 punktai). Tokias

paslaugas, kurios viršija tradicinės viešbučio valdytojo užduotis ir kurias suteikus būtų padarytas juntamas poveikis fiksuotai kainai, pavyzdžiui, pervežimas ? viešbutį iš toli esančios pačios vietos, Teisingumo Teismas vertino ne vien kaip papildomą paslaugą. Tačiau Teisingumo Teismas kaip vien papildomas paslaugas vertino tokias kelionių paslaugas, kurios paprastai teikiamos susiejant jas su kalbų mokymu ir švietimu, pavyzdžiui, klientų pervežimas ? paskirties valstybų ir (arba) apgyvendinimas.

39 – Generalinės advokatės E. Sharpston išvada byloje *Heger* (minėta 12 išnašoje, 31 ir 33 punktai).

40 – Sprendimas *Heger* (minėtas 19 išnašoje, 24 punktas).

41 – Ši teismų praktika, iš pradžių susijusi su Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nustatytą išimtinį aiškinimą (žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Airiją*, C-358/97, Rink. p. I-6301, 51 punktą; 2003 m. sausio 16 d. Sprendimo *Maierhofer*, C-315/00, Rink. p. I-563, 25 punktą ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Sinclair Collis*, C-275/01, Rink. p. I-5965, 22 punktą), turi būti taikoma apibrėžiant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis a punkte tvirtintas sąvokas. Pirma, 9 straipsnio 2 dalies a punkte aiškiai neapibrėžtos jame vartojamos sąvokos, taip pat dėl šių sąvokų apibrėžimų nedaroma nuoroda ? nacionalines teisinės sistemas. Antra, kolizijų tarp nacionalinių teismų ir mokesčių administracijų, kaip minėta šios išvados 51 punkte, galima išvengti tik taikant bendrus ir vienodus kriterijus paslaugų teikimo vietai nustatyti, kurie apibrėžti Šeštojoje direktyvoje. Tai galima pasiekti tik apibrėžiant 9 straipsnio 2 dalies a punkte vartojamas sąvokas Bendrijos lygmeniu. Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *Heger* (minėta 12 išnašoje, 25 punktas).

42 – Šiuo klausimu taip pat žr. P. Haunold „Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen“, minėta 8 išnašoje, p. 138; S. Martin „Umsatzsteuergesetz“, O. Sölch ir K. Ringleb (leid.), 2005 m. rugsėjo 1 d., Miunchenas, 3a straipsnis, 74 punktas, p. 14.

43 – S. Martin, minėta 42 išnašoje, 3a straipsnis, 75 punktas, p. 14 ir paskesni.

44 – Nekilnojamojo turto nuoma bet kuriuo atveju galėtų būti su nekilnojamojo turto susijusi paslauga, kaip apibrėžta Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte. Žr. Komisijos Šeštosios direktyvos pasiūlymą (*Europos Bendrijų biuletenis*, priedas 11/73, p. 12), kuriame aiškiai nurodoma, kad tokius atvejus, kaip ir seifų nuomą, apima šios normos taikymo sritis. Žr. taip pat M. Fuster Gómez „El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios“, Madridas, 2000, p. 79, kur nurodoma Ispanijos apyvartos mokesčio įstatymo (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*) 70 straipsnio 1 dalies A punkto taisyklė, pagal kurią nekilnojamojo turto nuoma ir jo naudojimosi teisės perdavimas vertinami kaip tiesiogiai susiję su nekilnojamojo turto. Panaši taisyklė yra Vokietijos apyvartos mokesčio įstatymo (*Umsatzsteuergesetz*) 3a straipsnio (skaitomo kartu su 4 straipsnio 12 punktu dėl nekilnojamojo turto nuomos) 2 dalies 1 punkto a papunktyje.

45 – 1994 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 94/47/EB dėl pirkėjų apsaugos, susijusios su teisės tam tikru laiku naudotis nekilnojamaisiais daiktais pirkimo sutarčių tam tikrais aspektais, 1 straipsnyje nustatoma, kad valstybės narės, be kita ko, „atsako už kitus sutarčių aspektus, *inter alia*, ir teisių, kurios yra šioje direktyvoje aptariamų sutarčių objektas, teisių apibrėžimą“. Šios direktyvos 2 straipsnyje pakaitinio naudojimosi turtinę teisę atitinkamai apibrėžiama kaip teisė „naudotis nekilnojamojo daikto ar daiktais per apibrėžtą arba apibrėžtiną metų laikotarpį, kuris negali trukti trumpiau negu savaitė“.

46 – U. Kelp, minėtas 16 išnašoje, p. 118 ir paskesni, nurodo, kad pagrindinis „timesharing“

elementas prievoli? teis?s poži?riu yra gyvenam?j? patalp? perleidimas, nes be jo atostog? paskirties gyvenam?j? patalp? pakaitinis naudojimas b?t? ne?sivaizduojamas. Tod?l teis?s literat?roje vyrauja poži?ris, kad pagrindinis sutartini? santyki? aspektas yra nuomos teis?. Autor?s nuomone, taip atsitikt?, jei paslaugos apsiribot? „timesharing“ objekto prieži?ra, valymu ir valdymu, juolab kad nuomos objekto prieži?ra ir tikrosiose nuomos sutartyse priskiriama nuomotojo pareigoms. Be to, valymas ir objekto valdymas, palyginti su gyvenam?j? patalp? perleidimu, yra antraeil?s papildomos paslaugos.

47 – Žr. B. Vanbrabant, min?tas 16 išnašoje, p. 48, kuris nurodo, kad vykstant mainams naudojimosi teis? neperduodama. Mainai tik suteikia prievolini? reikalavimo teis? naudotojams ir (arba) ?monei, valdan?iai main? duomen? baz?. U. Kelp, min?ta 15 išnašoje, p. 26, mano, kad galimyb? perleisti naudojimosi teises tretiesiems asmenims yra dabartin?s main? duomen? bazi?s?km?s priežastis. Pakaitinio naudojimosi turtini? teisi? tur?tojai, kurie nenor?jo pasinaudoti savo teise asmeniškai, iš esm?s patys tur?t? pasirinkti tarpininkavimu. Visiškai lanksti ir tod?l didesniam klient? skai?iui ?domi „timesharing“ sistema tampa tik ?traukus objekt? ? main? organizacij?, kuri koordinuoja turin?i? teis? ja naudotis asmen? pageidavimus d?l main?.