

ENERĢLADVOKĀTES VERICAS TRSTENJAKAS [VERICA TRSTENJAK] SECINĀJUMI,
sniegti 2009. gada 2. aprīlī (1)

Lieta C-37/08

RCI Europe

pret

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

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

Nodokļu tiesības – Saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Padomes 1977. gada 17. maija
Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem –
Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma, 9. panta interpretācija – Ar nodokli apliekamu
darījumu vietas noteikšanas noteikumi – Pakalpojumi saistībā ar nekustamo īpašumu –
Pakalpojumi, kas ir vērsti uz to, lai daļēji lietojuma tiesību attiecībā uz noteiktu brīvdienu
īpašumu īpašniekiem atvieglotu šo lietojuma tiesību apmaiņu – Apmaiņas birža

Satura rādītājs

I – Ievads

II – Atbilstošās tiesību normas

III – Fakti

A – Par “RCI Europe” saimniecisko darbību

B – Process valsts nodokļu iestādēs

1) Apvienotās Karalistes nodokļu iestāžu viedoklis

2) Spēnijas nodokļu iestāžu viedoklis

IV – Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

V – Tiesvedība Tiesā

VI – Lietas dalībnieku galvenie argumenti

A – Par pirmo un otro jautājumu

B – Par trešo jautājumu

C – Par ceturto jautājumu

VII – Juridiskais vērtējums

A – Ievada piezīmes

1) Vienas pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanas nepieciešamība

2) Noteikumu par sniegšanas vietu pamatprincipi

B – Prejudiciālo jautājumu analīze

1) Vispārīgi apsvērumi

a) Piegādes un pakalpojuma sniegšanas nošķiršana

b) Prejudiciālo jautājumu precizējums

2) Atsevišķu pakalpojumu vērtējums saistībā ar pievienotās vērtības nodokli

a) Iestāšanās maksa

i) Pretizpildījuma kvalifikācija

ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

b) Biedra nauda

i) Pretizpildījuma kvalifikācija

ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

c) Apmācības maksa

i) Pretizpildījuma kvalifikācija

ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

– Ķpašo noteikumu par ceļojumu aģentiem piemērojamība

– Ceļojuma aģenta vai ceļojuma rīkotāja statuss

– Rīcība savā vārdā

– Citu nodokļu maksātāju piegāžu un pakalpojumu izmantošana

– Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta piemērojamība

VIII – No juridiskā vērtējuma izrietošie secinājumi

IX – Secinājumi

I – **Ievads**

1. Līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam *VAT and Duties Tribunal*, Londona (Apvienotās Karalistes), (turpmāk tekstā – “iesniedzējtiesa”) uzdod Eiropas Kopienų Tiesai virkni jautājumu par to, kā interpretēt 9. panta 2. punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (2).

2. Šīs līgums ir ticis iesniegts apelācijas tiesvedībā, ko *RCI Europe* (turpmāk tekstā – “prasītāja”) ierosināja Apvienotās Karalistes *Value Added Tax Tribunals* (turpmāk tekstā – “*VAT Tribunal*”) pret trim valsts finanšu pārvaldes (*Her Majesty's Commissioners for Revenue and Customs*; turpmāk tekstā – “*Commissioners*”) lēmumiem. Tajā prasītāja tiesiski vērstās pret uzņēmumu par, kā uzskata *Commissioners*, pārkāpumu mazu deklarētu pievienotās vērtības nodokli par prasītājas apgrozījumu.

3. Pamata lietas dalībnieki būtībā strīdās par pārobežu pakalpojumu novērtējumu pievienotās vērtības nodokļa izteiksmi, it īpaši par noteikto kritēriju attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu. No tā ir atkarīga atbilde uz jautājumu, vai saistībā ar attiecīgo apgrozījumu Apvienotajai Karalistei, kurā atrodas prasītājas sabiedrības pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta, vispār ir nodokļu kompetence.

II – Atbilstošās tiesību normas

4. Sestajā direktīvā ir paredzēti noteikumi par apliekamā darījuma vietas noteikšanu. Šīs direktīvas jaunā redakcija ir izteikta ar 2007. gada 1. janvārī spēkā stājušos Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK (3), lai gan pamata lietai piemērojamās tiesību normas tajā ir pārņemtas bez grozījumiem.

5. Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā (4) ir paredzēts šāds vispārīgais noteikums:

“Par pakalpojuma sniegšanas vietu uzskata vietu, kur piegādātājs ir dibinājis savu uzņēmumu vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, no kuras sniedz pakalpojumu, vai, ja nav šāda uzņēmuma vai pastāvīgās iestādes, tā pastāvīgās adreses vietu vai vietu, kur tas parasti rezidē.”

6. Sestās direktīvas 9. panta 2. punktā (5) ir paredzēti daži īpaši noteikumi. Saskaņā ar šo noteikuma a) apakšpunktu “ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta, ieskaitot nekustamo īpašuma aģentu un ekspertu pakalpojumus, kā arī būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumus, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumus, ir vieta, kur atrodas īpašums”.

7. Sestās direktīvas 26. pantā (6) ir paredzēti īpaši noteikumi par ceļojumu aģentiem. Tie ir šādi:

“1. Gadījumā, ja ceļojumu aģenti veic darījumus ar klientiem pašiem savā vārdā, bet izmanto citu nodokļa maksātāju piegādes un pakalpojumus, nodrošinot ceļošanas iespējas, dalībvalstis piemēro pievienotās vērtības nodokli ceļojumu aģentu darbībā saskaņā ar šo panta noteikumiem. Šis pants neattiecas uz ceļojumu aģentiem, kuri darbojas tikai kā starpnieki un nodokļu uzskaiti veic saskaņā ar 11. panta A daļas 3. punkta c) apakšpunktu. Šajā pantā jēdziens “ceļojumu aģenti” ietver arī ceļojumu rīkotājus.

2. Visus darījumus, ko ceļojumu aģents veic sakarā ar ceļojumu, uzskata par vienu pakalpojumu, ko ceļojumu aģents sniedzis ceļotājam. Tam uzliek nodokli dalībvalstī, kurā ceļojumu aģents ir izvērsis savu uzņēmējdarbību vai kur tam ir pastāvīgā iestāde, no kuras ceļojumu birojs ir sniedzis pakalpojumus. Summa, kurai uzliek nodokli, un cena bez nodokļa 22.

panta 3. punkta b) apakšpunkta izpratnē par šo pakalpojumu ir ceļojumu aģenta peļņas daļa, tas nozīmē starpību starp kopējo summu, kuru maksā ceļotājs, bez pievienotās vērtības nodokļa, un citu nodokļu maksātāju veikto piegāžu un sniegto pakalpojumu faktiskajām izmaksām ceļojumu birojam, ja šie darījumi dod tiešu labumu ceļotājam.”

III – Fakti

A – Par “RCI Europe” saimniecisko darbību

8. Prasītāja pamata lietā ir dibināta Apvienotajā Karalistē 1973. gada 29. novembrī. Tās saimnieciskā darbība ir vērsta uz savu biedru īrvalstu brīvdienu mājokļu daļai lietojuma tiesību apmaiņu (tā sauktais *Time-Sharing-Modell*) nodrošināšanu un organizēšanu.

9. Konkrēti daļai lietojuma tiesību tiesiskais raksturs ir atkarīgs no tās valsts likumiem, kurā atrodas nekustamais īpašums. Daļai lietojuma tiesību īpašnieks parasti ir tiesīgs noteikt periodu zināmu laiku dzīvot kādā noteiktā kūrortā esošā noteiktā brīvdienu īpašumā. Biedra tiesības uz laiku lietot nekustamo īpašumu tiek sauktas par “brīvdienu lietojuma tiesībām”.

10. Prasītāja pārvalda daļai lietojuma tiesību apmaiņas programmu, kas tiek organizēta pabeigšanai, ar nosaukumu “RCI Weeks”, kurai ir specifiskas turpmākas izklāstītas pazīmes.

11. Šajā programmā brīvdienu kūrortu attīstītāji tiek aicināti kļūt par tās sauktajiem “partneriem”. Persona, kurai pieder (no attīstītāja nopirkta) nekustamā īpašuma daļai lietojuma tiesības saistītā kūrortā, var lūgt to uzņemties par RCI Weeks biedru.

12. Galvenais ieguvums, kļūstot par RCI Weeks biedru, ir tas, ka biedrs var deponēt brīvdienu lietojuma tiesības attiecībā uz vienu/vienai piederošām nekustamā īpašuma daļai lietojuma tiesībām kopējā uz noteiktu laiku izmantojamo mājokļu fondā (“Weeks Pool”; turpmāk tekstā – “nedēļas fonds”) un saņemties pieeju cita biedra nedēļas fondā deponētajām brīvdienu lietojuma tiesībām. Biedri šajā ziņā uztur tikai sakarus ar prasītāju. Deponējot brīvdienu lietojuma tiesības nedēļas fondā, prasītājai netiek nodotas īpašumtiesības uz īpašumu, uz kuru attiecas daļai lietojuma tiesības. Visa darījuma laikā saskaņotais īpašnieks saglabā daļai lietojuma tiesības.

13. RCI Weeks biedri maksā iestāšanās maksu, kas attiecas uz laiku no 1 līdz 5 gadiem, kā arī gadskārtēji maksājumu biedra naudai. Iepriekš, proti, apmaiņas pieteikuma brīdī, ir jāmaksā arī apmaiņas maksa. Prasītāja grāmatvedībā šādu apmaiņas maksu noformē kā atmaksājumu iemaksu. Ja prasītāja nevar piedāvāt biedram pieņemamu apmaiņas piedāvājumu no nedēļas fonda, tā apmaiņas maksu patur kā kredītu biedra kontā par iespējamo apmaiņu nākotnē vai arī atlīdzina pēc biedra pieprasījuma.

14. Nedēļas fondu var papildināt ar prasītājas veiktu mājokļu iegādi no trešām personām vai attīstītāja piešķirtu papildu nedēļām. RCI Weeks biedrs, samaksājot apmaiņas maksu, var pietiekties uz apmaiņu ar kādu mājokli no šā papildu piedāvājuma.

B – Process valsts nodokļu iestādēs

15. Prasītājas pastāvīgā uzņēmējdarbības vieta ir Apvienotajā Karalistē. Vairums tās biedru ir šīs dalībvalsts pilsoņi. Savukārt lielākā daļa RCI Weeks apmaiņas programmā iekļautā nekustamā īpašuma atrodas Spānijā.

16. Šādu apstākļu dēļ attiecīgi kompetentās Apvienotās Karalistes un Spānijas nodokļu iestādes izdarīja atbilstīgus secinājumus par prasītājas kā pievienotās vērtības nodokļa

maksātāja statusu. Tās uzskata, ka prasītāja sniegtajiem pakalpojumiem ir jāpiemēro katras attiecīgās valsts pievienotās vērtības nodokļa normas. Tādēļ katra no tām pieprasīja prasītājam samaksāt pievienotās vērtības nodokli par apgrozījumu, kas galu galā izraisīja nodokļu dubultu uzlikšanu divās dažādās dalībvalstīs.

1) Apvienotās Karalistes nodokļu iestāžu viedoklis

17. *Commissioners* uzskata, ka daļēja lietojuma tiesību apmaiņas kluba dalības nodrošināšana ir pakalpojums, kas ir piegādāts vietā, kur prasītāja ir nodibinājusi savu saimniecisko darbību, t.i., Apvienotajā Karalistē. Līdz ar to apgrozījums, ko veido iestāšanās maksas un biedra nauda, ar pievienotās vērtības nodokli esot apliekams Apvienotajā Karalistē. Apgrozījumu, ko veido apmaiņas maksa, *Commissioners* klasificēja saskaņā ar valsts tiesību normām, ar kurām tika pārņemts Sestās direktīvas 26. pants. Pretizpildījumu par apmaiņas maksu *Commissioners* klasificēja kā “pašu ceļojuma pakalpojumu” un tāpēc tas ar nodokli esot apliekams Apvienotajā Karalistē.

18. No līguma sniegt prejudiciālu nolikumu var secināt, ka prasītāja līdz 2003. gada 31. decembrim Apvienotajā Karalistē samaksāja pievienotās vērtības nodokli par visu jauno biedru iemaksāto iestāšanās maksu, kā arī par biedra naudu, ko reģistrētie biedri iemaksāja par katru turpmāko dalības gadu. Prasītāja līdz 2005. gada 31. decembrim Apvienotajā Karalistē samaksāja pievienotās vērtības nodokli par apmaiņas maksām no biedriem, kuri bija ieguvuši tiesības izmantot daļēja lietojuma tiesības kādā no Eiropas Savienības dalībvalstīm esošā nekustamā īpašumā. Prasītāja Apvienotajā Karalistē nemaksāja pievienotās vērtības nodokli par apmaiņas maksām no biedriem, kuri bija ieguvuši tiesības izmantot daļēja lietojuma tiesības ārpus Eiropas Savienības esošā nekustamā īpašumā.

2) Spānijas nodokļu iestāžu viedoklis

19. Spānijas nodokļu iestādes pamatojas uz to, ka prasītāja pakalpojumi ir sniegti saistībā ar nekustamo īpašumu un tāpēc apliekami ar pievienotās vērtības nodokli valstī, kurā atrodas uz laiku lietotais nekustamais īpašums.

20. Spānijas nodokļu iestāžu prasītājam izsniegtie nodokļu paziņojumi, tostarp noraidošie Finanšu tiesu spriedumi, pašlaik ir pārsūdzāti kā šķēršļi tiesvedībā Spānijas Augstākajā tiesā.

IV – Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

21. Pamatojoties uz iepriekš raksturoto Spānijas iestāžu viedokli, prasītāja kopš 2004. gada 1. janvāra Apvienotajā Karalistē vairs nemaksāja pievienotās vērtības nodokli par to biedru iestāšanās maksu un biedra naudu, kuriem Spānijā atrodas nekustamais īpašums. Tā Apvienotajā Karalistē vairs nemaksāja arī pievienotās vērtības nodokli par to biedru apmaiņas maksu, kuri savas brīvdienu lietojuma tiesības apmainīja pret attiecīgām tiesībām uz Spānijas nekustamajiem īpašumiem.

22. 2005. gada 23. martā *Commissioners* nolikuma izdot paziņojumu par pievienotās vērtības nodokļa iekasēšanu, kas prasītājam, pēc *Commissioners* domām, 2004. gadā bija jāsamaksā par to biedru iestāšanās maksām un biedra naudu, kuriem ir brīvdienu lietojuma tiesības attiecībā uz Spānijā esošo nekustamo īpašumu, un par apmaiņas maksu par brīvdienu lietojuma tiesībām attiecībā uz Spānijā esošo nekustamo īpašumu. Paziņojums par nodokli 2005. gada 5. aprīlī tika izdots par summu GBP 1 339 709 apmērā.

23. Prasītāja šo nolikumu 2005. gada 5. maijā pārsūdzāja iesniedzot tiesā.

24. Iesniedz?jtiesa l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nor?da uz esošo tiesisko neskaidr?bu attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietas noteikšanu, k? ar? uz risku, ka t?d?j?di var tikt ierobežota pras?t?jas saimniecisk? darb?ba. T?d?? t? nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus jaut?jumus prejudici?la nol?muma sniegšanai:

“1) ?emot v?r? pras?t?jas sniegtos pakalpojumus, par kuriem pras?t?jas ned??as programmas biedri maks?:

- iest?šan?s maksu,
- biedra naudu un
- apmai?as maksu,
- k?di faktori ir j??em v?r?, nosakot, vai pakalpojumi ir “saist?ti ar” nekustamo ?pašumu Sest?s PVN direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta (pašlaik – P?rstr?d?t?s PVN direkt?vas 45. pants) izpratn??

2) Ja k?ds vai visi pras?t?jas sniegtie pakalpojumi ir “saist?ti ar” nekustamo ?pašumu Sest?s PVN direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta (pašlaik – P?rstr?d?t?s PVN direkt?vas 45. pants) izpratn?, vai nekustamais ?pašums, ar kuru katrs vai visi šie pakalpojumi ir saist?ti, ir tas nekustamais ?pašums, kas ir depon?ts kop?j? fond?, vai ar? nekustamais ?pašums, kas tiek piepras?ts apmai?? pret depon?to nekustamo ?pašumu, vai ar? abi šie ?pašumi?

3) Ja jebkurš no pakalpojumiem ir “saist?ts ar” abiem nekustamajiem ?pašumiem, k? šie pakalpojumi ir j?klasific? Sest?s PVN direkt?vas (pašlaik – P?rstr?d?t?s PVN direkt?vas) izpratn??

4) ?emot v?r? atš?ir?gos dal?bvalstu risin?jumus, k? Sest? PVN direkt?va (pašlaik – P?rstr?d?t? PVN direkt?va) raksturo nodok?a maks?t?ja “apmai?as maksas” ie??mumus, kas tiek sa?emti par š?diem pakalpojumiem:

- nodok?a maks?t?ja p?rvald?tas programmas vienam biedram piederošu br?vdienu lietojuma ties?bu apmai?as ar citam š?s programmas biedram piederoš?m br?vdienu lietojuma ties?b?m veicin?šana;
- un/vai nodok?a maks?t?ja no treš?m person?m – nodok?a maks?t?j?m – nopirkto m?tnes lietojuma ties?bu nodošana, lai papildin?tu š?s programmas biedriem pieejamo m?t?u kop?jo fondu? ”

V – Tiesved?ba Ties?

25. 2008. gada 9. janv?ra l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu Tiesas kancelej? tika re?istr?ts 2008. gada 31. janv?r?.

26. Pras?t?ja pamata liet?, Apvienot?s Karalistes, Sp?nijas Karalistes un Grie?ijas Republikas vald?bas, k? ar? Komisija savus rakstveida apsv?rumus iesniedza Tiesas Stat?tu 23. pant? noteiktajos termi?os.

27. 2009. gada 19. febru?ra tiesas s?d? piedal?j?s un apsv?rumus sniedza pras?t?jas pamata liet?, Apvienot?s Karalistes, Sp?nijas Karalistes un Grie?ijas Republikas, k? ar? Komisijas p?rst?vji.

VI – Lietas dalībnieku galvenie argumenti

A – Par pirmo un otro jautājumu

28. *Prasītāja* pamata lietā uzskata, ka pakalpojumiem, kas tiek sniegti par iestāšanās maksu un biedra naudu, nav pietiekamas saistības ar noteiktu nekustamo īpašumu un tādēļ tiem nav piemērojams Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts. Drīzāk jau ir piemērojams šīs direktīvas 9. panta 1. punkts, kam ir tādā sekas, ka sniedzamā pakalpojuma vieta, t.i., jaunu biedru pieteikšanās un iestāšanās vieta, ir tā, kur atrodas pakalpojumu sniedzēja uzņēmējdarbības vieta. Izskatāmā lietā šī vieta ir Apvienotā Karaliste.

29. Tas pats attiecas uz jebkuru pakalpojumu, kas tiek sniegta par apmaiņas maksu, jo tas vismaz šīet loģiski attiecībā uz sniegto pakalpojumu kopuma aplikšanu ar nodokli. Būtībā vienota pakalpojuma atšķirīga vērtēšana nav saprātīga.

30. *Apvienotās Karalistes valdība* apgalvo, ka pakalpojumiem, kas tiek sniegti par iestāšanās maksu un biedra naudu, būtu jāpiemēro šīs direktīvas 9. panta 1. punkts. Līdzīgi prasītājai pamata lietā tā noliedz, ka pakalpojumiem, kas tiek sniegti par attiecīgajām maksām, būtu pietiekami tieša saistība ar kādu nekustamo īpašumu. Tā savu viedokli tostarp pamato tādējādi, ka prasītāja nodrošina vienīgi pieeju zināma veida tirgum, kurā biedri var apmainīties ar savām lietojuma tiesībām. Attiecībā uz apmaiņas maksu Apvienotās Karalistes valdība skaidro, ka neesot nekādas saistības ar kādu nekustamo īpašumu, jo biedrs gan savas lietojuma tiesības, gan apmaiņas maksu var nodot citāi līdz 24 mēnešiem pirms savu lietojuma tiesību atgāšanas.

31. *Spēnijas Karalistes valdība* attiecībā uz pirmo jautājumu uzskata, ka būtībā ir divi faktori, kas jāņem vērā atbildē uz šo jautājumu, – jāpiemēro ir vai nu noteikumi par pakalpojumiem saistībā ar nekustamo īpašumu, vai arī īpašie noteikumi par ceļojumu aģentiem. No vienas puses, ir jāņem vērā starpnieka rīcība un jāpārbauda, vai tas rīkojas savā vai kāda cita vārdā. No otras puses, ir jākonstatē, vai starpnieks savai saimnieciskajai darbībai nepieciešams piegādes un pakalpojumus piesaista no citiem nodokļu maksātājiem.

32. Attiecībā uz otro jautājumu Spēnijas Karalistes valdība skaidro, ka, ciktāl pamatoti var balstīties uz attiecīgo pakalpojumu saistību ar konkrēto nekustamo īpašumu, iestāšanās maksa un biedra nauda tieši attiecas uz nekustamo īpašumu, attiecībā uz kuru biedriem ir daļēja lietojuma tiesības, kuras tie ir deponējuši apmaiņas brīdī. Tādēļ runa ir par maksu, kas ir iekasājama, pamatojoties vienīgi uz piederību sistēmai, pat ja biedrs to neizmanto.

33. *Grieķijas Republikas valdība* uzskata, ka to faktoru skaits, kas ir jāņem vērā, lai varētu novērtēt, vai runa ir par "ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu" sniegšanu Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, ir prasītājas saimnieciskās darbības veids un attiecīgo pakalpojumu saistība ar nekustamo īpašumu. It īpaši ir jāpārbauda, vai šajā sakarā runa ir par neatkarīgiem daļēja lietojuma tiesību īpašniekiem sniedzamiem pakalpojumiem ceļojuma pakalpojumu veidā vai drīzāk par savstarpīgiem pakalpojumiem, kurus prasītāja sniedz daļēja lietojuma tiesību īpašniekiem, kuri piedalās apmaiņas programmā.

34. *Grieķijas Republikas valdība* iesaka uz otro jautājumu atbildēt tādējādi, ka iestāšanās maksa un biedra nauda tieši attiecas uz nekustamo īpašumu, attiecībā uz kuru biedram ir daļēja lietojuma tiesības, bet apmaiņas maksa tieši attiecas uz nekustamo īpašumu, attiecībā uz kuru tiek izmantotas apmaiņas tiesības.

35. *Komisija* apgalvo, ka prasītājas sniegtos pakalpojumus veido daļēja lietojuma tiesību

apmaiņas nodrošināšana. Tāpēc maksājums maksas un atlīdzības ir jāuzskata par pretizpildījumu par daļu šajā sistēmā. Tā uzskata, ka daļa laika lietojuma tiesības attiecībā uz nekustamo īpašumu un to nodošana apmaiņai pret attiecīgu tiesību lietošanu ir jāuzskata par pakalpojumu saistībā ar nekustamo īpašumu Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta nozīmē. Tādu pakalpojuma sniegšanas vieta, par kuriem ir maksājuma iestāšanās maksa un biedra nauda, ir tā nekustamā īpašuma atrašanās vieta, attiecībā uz kuru biedram ir daļa laika lietojuma tiesības. Tādu pakalpojumu sniegšanas vieta, par kuriem ir maksājuma apmaiņas maksa, savukārt ir tā nekustamā īpašuma atrašanās vieta, kuras daļa laika lietojuma tiesības biedrs saņem apmaiņā.

B – Par trešo jautājumu

36. Kā uzskata prasītāja, trešais jautājums vispār nav domāts tādā veidā, kā to iesniedzītiesa ir formulējusi lūgumā Tiesai sniegt prejudiciālu nolikumu. Kā liecina tās atbildes par pirmo un otro prejudiciālo jautājumu, tās sniegtajiem pakalpojumiem neesot pietiekamas saistības ar nekustamo īpašumu.

37. Turklāt tā uzskata – secinājums, ka pakalpojumi var būt saistīti ar abiem nekustamajiem īpašumiem, t.i., gan ar deponēto, gan ar to, kuru vēlas saņemt apmaiņai pret deponēto, ir pretrunā Sestās direktīvas 9. panta jēgai un mērķim. Kopienas likumdevējs ar minētās direktīvas 9. pantu esot cerējis novērst konfliktu starp dalībvalstīm attiecībā uz to kompetenci iekasēt pievienotās vērtības nodokli vai nodokļu dubultu uzlikšanu. Tādēļ 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā var būt tikai viens nekustamais īpašums, proti, tas, ar kuru ir visciešāk saistīta.

38. Apvienotās Karalistes valdība to pašu iemeslu dēļ kā prasītāja uzskata, ka uz trešo jautājumu nav jāatbild, jo prasītājas pakalpojums nav saistīts ar nekustamo īpašumu. Šis jautājums drīzāk norāda, kādas problēmas izraisītu pretējs viedoklis. Proti, ja prasītājas pakalpojums būtu saistīts gan ar deponētajam, gan ar apmaiņai iegūtajam nekustamā īpašuma lietojuma tiesībām, tad uz vienu un to pašu pakalpojumu attiektos divu dažādu valstu pievienotās vērtības nodokļu likmes.

39. Ar Spānijas Karalistes valdība uzskata par visai neiespjamu, ka pakalpojums varētu būt saistīts ar abiem nekustamajiem īpašumiem. No tās atbildes par otro prejudiciālo jautājumu izriet: uzemšanas nedrošas fonds pakalpojums, kas tiek sniegts par iestāšanās maksu un biedra naudu, ir saistīts tikai ar nekustamo īpašumu, attiecībā uz kuru biedram ir daļa laika lietojuma tiesības; savukārt pakalpojums, kas tiek sniegts par apmaiņas maksu – biedram apmaiņai pret viņa daļa laika lietojuma tiesībām viņa izvēlēts cita biedra daļa laika lietojuma tiesību piedāvājums – attiecas tieši uz nekustamo īpašumu, attiecībā uz kuru tiek izmantotas apmaiņas tiesības. Ja pretizpildījums par iestāšanās maksu/biedra naudu, no vienas puses, vai apmaiņas maksa, no otras puses, patiešām būtu saistīta ar abiem nekustamajiem īpašumiem, tad, piemērojot Tiesas spriedumu lietā C-429/97 Komisija/Frāncija (7), pakalpojuma sniedzēja pastāvīgā vieta būtu jāuzskata par pakalpojuma sniegšanas vietu.

40. Grieķijas Republikas valdība, pamatojoties uz tiem atbildes par otro prejudiciālo jautājumu, kuru iznākums atbilst Spānijas valdības atbildes par pirmo, tātad secina, ka uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka viens darījums nekad nevar būt vienlaikus saistīts ar abiem nekustamajiem īpašumiem.

41. Visbeidzot, Komisija savos rakstveida atbildes vispār neizskata trešo prejudiciālo jautājumu, jo pēc tās uzskatiem, kas būtu jāatbilst Spānijas Karalistes un Grieķijas Republikas uzskatam, šis jautājums nav aktuāls. Prasītājas pakalpojums ir saistīts vai nu ar nekustamo īpašumu, attiecībā uz kuru biedram ir daļa laika lietojuma tiesības (piemēram, uzemšana apmaiņas sistēmā, samaksājot iestāšanās maksu un biedra naudu), vai arī ar nekustamo

pašumu, kuru biedrs var lietot apmai?? (piem?ram, pretizpild?jums par apmai?as maksu), ta?u tas vienlaikus nekad nav saist?ts ar abiem nekustamajiem ?pašumiem.

C – Par ceturto jaut?jumu

42. *Pras?t?ja* uzskata, ka attiec?b? uz pakalpojuma sniegšanas vietu nav nek?du atš?ir?bu, proti, ir piln?gi vienalga, vai da?laika lietojuma ties?bas ned??as fond? ir depon?jis k?ds cits biedrs vai ar? pras?t?ja t?s ir ieguvusi no nodok?u maks?t?jas treš?s personas, lai papildin?tu savu m?t?u pied?v?jumu. Pras?t?jas pakalpojums, ko t? sniedz par apmai?as maksu, neatkar?gi no t?du da?laika lietojuma ties?bu izcelsmes, kas biedram tiek pied?v?tas apmai?? pret vi?a paša depon?taj?m da?laika lietojuma ties?b?m, ir viens un tas pats. T?d?? pakalpojums neatkar?gi no apmai?? sa?emto da?laika lietojuma ties?bu izcelsmes pievienot?s v?rt?bas nodok?a zi?? ir j?v?rt? t?pat, k? pras?t?ja ir nor?d?jusi attiec?b? uz pirmo un otro prejudici?lo jaut?jumu.

43. *Ar? Apvienot?s Karalistes vald?ba* dom?, ka da?laika lietojuma ties?bu izcelsme neietekm? pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu. Pras?t?ja par apmai?as maksu abos saska?? ar ceturto prejudici?lo jaut?jumu noš?iramajos gad?jumos sniedz vien?gi p?rvald?šanas pakalpojumu, ko princip? veido biedra apmai?as v?lm?m atbilstošu vair?ku da?laika lietojuma ties?bu attiec?b? uz citiem ieguld?jumiem pied?v?šana. Runas nav par da?laika lietojuma ties?bu faktisku t?l?knodošanu, jo pras?t?ja nevar garant?t, ka t? visp?r atrad?s atbilstošu pied?v?jumu, un biedram neviena no pied?v?taj?m da?laika lietojuma ties?b?m nav j?pie?em. T?d?? to pakalpojumu dar?jumi, ko pras?t?ja sniedz par apmai?as maksu, neatkar?gi no da?laika lietojuma ties?bu izcelsmes ar nodokli ir j?apliek atbilstoši Direkt?vas 77/388 9. panta 1. punktam.

44. *Ta?u Apvienot?s Karalistes vald?ba* pak?rtoti apgalvo, ka gad?jum?, ja t?s apsv?rumi ir mald?gi un apmai?as maksa tiek iekas?ta par da?laika lietojuma ties?bu attiec?b? uz citu ieguld?jumu faktisku t?l?knodošanu, t? ceturto prejudici?lo jaut?juma otraj? gad?jum?, kur pras?t?ja da?laika lietojuma ties?bas ir ieguvusi no nodok?u maks?t?jas treš?s personas, b?tu aplikama ar nodokli pras?t?jas past?v?gaj? uz??m?jdarb?bas viet?. Jo šaj? gad?jum? b?tu j?piem?ro ?pašie noteikumi par ce?ojumu a?entiem.

45. *Sp?nijas Karalistes vald?ba* atbild? uz ceturto prejudici?lo jaut?jumu nor?da uz saviem apsv?rumiem par apmai?as maksas aplikšanu ar nodokli. K? jau t? ir nor?d?jusi attiec?b? uz otro jaut?jumu, apmai?as maksa par cita ieguld?juma da?laika lietojuma ties?bu ieg?šanu ir saist?ta ar šo nekustamo ?pašumu un t?p?c ar nodokli aplikama t? atrašan?s viet?.

46. *Grie?ijas Republikas vald?ba* noš?ir abus ceturto prejudici?lo jaut?juma gad?jumus, turkl?t t?, š?iet, pamatojas uz to, ka par t?du lietojuma ties?bu nodošanu, kuras pras?t?ja ieguvusi no nodok?u maks?t?j?m treš?m person?m, ir j?maks? papildu maksa. Pirmaj? gad?jum? – kad pras?t?ja biedram pied?v? cita biedra da?laika lietojuma ties?bas – apmai?as maksa ar nodokli ir aplikama viet?, kur atrodas nekustamais ?pašums, attiec?b? uz kuru šim citam biedram ir da?laika lietojuma ties?bas. Savuk?rt otraj? gad?jum? ir j?noš?ir: ja pras?t?ja pied?v? br?vdienu k?rorta att?st?t?ja lietojuma ties?bas, t?ds gad?jums ir j?uzskata t?pat k? iepriekš raksturotais. Ja pras?t?ja ieg?st lietojuma ties?bas, lai izpild?tu biedra v?lmes, un p?rdod t?s šim biedram, š?dam pakalpojumam ir j?piem?ro ?pašie noteikumi par ce?ojumu a?entiem. Visbeidzot, ja pras?t?ja nodod sev piederoš?s lietojuma ties?bas, t? ir viesn?cnieka darb?ba un t?p?c aplikama ar nodokli viet?, kur atrodas nekustamais ?pašums, attiec?b? uz kuru ir š?s lietojuma ties?bas.

47. *Komisija* savos rakstveida apsv?rumos visp?r neizskata ceturto prejudici?lo jaut?jumu. Šaj? zi?? var atsaukties tikai uz t?s viedokli, ka pretizpild?jums par apmai?as maksu ir saist?ts ar nekustamo ?pašumu, ko var izmantot apmai?? pret depon?taj?m da?laika lietojuma ties?b?m.

VII – Juridiskais v?rt?jums

A – Ievada piez?mes

1) Vienas pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanas nepieciešam?ba

48. Pras?t?jas un *Commissioners* pr?vas pamat? ir jaut?jums par apliekam? dar?juma vietu. No atbildes uz šo jaut?jumu savuk?rt atkar?gs ir jaut?jums, vai pras?t?jas saimnieciskaj? darb?b? veiktie dar?jumi ir Lielbrit?nijas vai Sp?nijas nodok?u iest?žu kompetenc?.

49. V?rt?jot p?rrobežu pakalpojumus no apgroz?juma nodok?a viedok?a, galven? noz?me ir noteikumiem par š?du pakalpojumu sniegšanas vietu, jo uz tiem balst?ts jaut?jums par valsts pievienot?s v?rt?bas nodok?a ties?bu normu piem?rojam?bu (8). T? k? pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas piem?rošanas jom? ietilpst pieg?des un citi pakalpojumi, ko uz??m?js savas uz??m?jdarb?bas ietvaros par atl?dz?bu sniedz iekšzem?, tikai iekšzemes sniegšanas vieta ?auj piem?rot iekšzemes pievienot?s v?rt?bas nodok?a ties?bu normas.

50. Ja katra valsts nodok?u jurisdikcija pamatotos uz atš?ir?giem krit?rijiem attiec?b? uz sniegšanas vietas noteikšanu, tiktu pie?auta nodok?u dubulta uzlikšana, k? ar? neaplikšana ar nodokli. Tieši no š?da aspekta ?paša noz?me ir vienai piesaistei, lai noteiktu sniegšanas vietu kop?j? tirg? (9). Sest?s direkt?vas noteikumiem par sniegšanas vietu, k? to apstiprina t?s preambulas sept?tais apsv?rums, ir j?noš?ir atseviš?u dal?bvalstu nodok?u uzlikšanas kompetence, lai šie kompetences konflikti tiktu nov?rsti (10). Vis? Kopien? vien?di noteiktais nodok?u uzlikšanas piesaistes punkts paredz valsts pievienot?s v?rt?bas nodok?a ties?bu normu attiec?g?s piem?rošanas jomas piem?rotu noš?iršanu (11).

2) Noteikumu par sniegšanas vietu pamatprincipi

51. Kvalifik?cijas konfliktus starp dal?bvalst?m var nov?rst ar visai nesarež??tiem un nep?rprotamiem noteikumiem, turkl?t no likumdev?ja viedok?a ir pie?aujami daž?di piesaistes punkti atkar?b? no t?, vai priekšroka tiek dota uz??muma vietas vai galam?r?a valsts principam. Saska?? ar pirmo principu piesaiste ir vietai, kur atrodas pakalpojuma sniedz?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta, bet saska?? ar otro principu sniegšanas vieta tiek noteikta viet?, kur notiek daž?du pakalpojumu iesp?jamais pat?riš vai ien?kuma izlietojums.

52. Apzinoties, ka abi principi attiec?b? uz kop?j? tirgus darb?bu rada gan priekšroc?bas, gan tr?kumus, Kopien? likumdev?js ar Sest?s direkt?vas noteikumiem par sniegšanas vietu ir izv?l?jies jauktu pieeju (12), 9. panta 1. punkt? k? pakalpojuma sniegšanas vietu noteikdams pieg?d?t?ja uz??muma dibin?šanas vietu. Tas tom?r 2. punkt? ir paredz?jis vair?kus š? principa iz??mumus, kas b?tiski ierobežo 1. punkta piem?rošanas jomu un Sestaj? direkt?v? paredz?to principu par atrašan?s vietu pat p?rv?rš par iz??mumu (13). Papildus tam ir ?paši noteikumi, kuros ?emtas v?r? noteiktu saimniecisku darb?bu ?patn?bas.

B – Prejudici?lo jaut?jumu anal?ze

1) Visp?r?ji apsv?rumi

a) Pieg?des un pakalpojuma sniegšanas noš?iršana

53. Vispirms ir j?konstat?, ka ne iesniedz?jtiesa, ne pamata lietas dal?bnieki neapstr?d, ka pras?t?jas saimniecisko darb?bu veido vien?gi pakalpojumu sniegšana par samaksu Sest?s direkt?vas 6. panta 1. punkta noz?m?. Manupr?t, š?ds juridisks v?rt?jums ir pareizs, t?p?c tas b?s manas turpm?k?s anal?zes pamat?.

54. Pamatojoties uz skaidro noš?rumu, ko Sest? direkt?va paredz attiec?b? uz t?du dar?jumu juridisko kvalifik?ciju, kam piem?ro pievienot?s v?rt?bas nodokli (14), atsaukšan?s uz noteikumiem par pre?u pieg?di saska?? ar Sest?s direkt?vas 5. un 8. pantu ir izsl?gta. L?dz ar to str?d?ga tikai un vien?gi ir 9. panta 1. punkta un 2. punkta a) apakšpunkta piem?rojam?ba, k? ar? 26. panta 1. punkta ?pašo noteikumu par ce?ojumu a?entiem piem?rojam?ba attiec?gajiem pakalpojumiem.

b) Prejudici?lo jaut?jumu preciz?jums

55. Vispirms j?konstat?, ka iesniedz?jtiesas jaut?jumi saturiski b?tiski p?rkl?jas, t?p?c, manupr?t, šie jaut?jumi ir preciz?jami.

56. Pirmk?rt, sapr?t?gi nov?rt?jot l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, prejudici?lo jaut?jumu m?r?is ir noskaidrot, cik t?l daž?die maksu un atl?dz?bas veidi, kas ir j?maks? biedriem, kuri piedal?s *RCI Weeks* apmai?as programm?, ir attiecin?mi uz atseviš?iem pras?t?jas pakalpojumiem.

57. Sinalagm?tisku tiesisku attiec?bu esam?ba, kuru ietvaros l?guma puses savstarp?ji uz?emas saist?bas apmain?ties ar atbilstošiem dar?jumiem pakalpojuma un pretizpild?juma veid?, ir svar?ga apst?k?os, kur saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir maks?jams tikai par pakalpojumiem, kas sniegti par atl?dz?bu (15). L?dz ar to šaj? liet? ir prec?zi j?identific? pras?t?jas atseviš?s l?gumsaist?bas.

58. Otrk?rt, prejudici?lo jaut?jumu m?r?is ir noskaidrot, kuri no jau min?tajiem noteikumiem par sniegšanas vietu reglament? attiec?gos pakalpojumus. Pamatojoties uz šiem noteikumiem, var?s noskaidrot, vai un cik liela ir Apvienot?s Karalistes nodok?u kompetence.

59. P?rskat?m?bas d?? un prejudici?lo jaut?jumu lietder?gas atbild?šanas interes?s es savu juridisko anal?zi velt?šu šiem diviem galvenajiem aspektiem.

2) Atseviš?u pakalpojumu v?rt?jums saist?b? ar pievienot?s v?rt?bas nodokli

60. Pras?t?jas pakalpojumus, š?iet, visefekt?v?k var v?rt?t, skatot no pret?j?, p?c daž?d?m atl?dz?b?m, ko t? sa?em no klientiem. Pras?t?jas noteiktas atl?dz?bas, no vienas puses, attiecas uz iest?šan?s maksu vienreiz?jas uz?emšanas nodevas veid?, kas biedram j?maks?, piesakoties pirmo reizi, k? ar? uz ikgad?jo biedra naudu un, visbeidzot, uz t? saukto apmai?as maksu gad?jum?, ja *RCI Weeks* programmas ietvaros veism?gi notikusi m?jok?a lietojuma ties?bu apmai?a. Turpin?jum? es, pamatojoties uz šiem atl?dz?bas veidiem, diferenc?ti analiz?šu, k?di pras?t?jas pakalpojumi ar tiem ir saist?ti. Šaj? sakar? es p?rbaud?šu, vai šie pakalpojumi ir vienots pakalpojums vai ar? š?irti nov?rt?jami pakalpojumi un vai tie ir atbilst?gs ekvivalents par atl?dz?bu. No g?taj?m atzi??m var?s secin?t, k?dam ar apgroz?juma nodokli apliekamam objektam atbilst pakalpojums un l?dz ar to – kur ir pakalpojuma sniegšanas vieta.

61. Š?du *Timesharing* l?gumu gad?jum? ir gr?ti noteikt sniegto pakalpojumu. Civiltiesiski tiem nav vienota l?guma tipa (16). Ir zin?mas ilgtermi?a lietojuma ties?bas ?res l?gumu veid?, uztic?bas l?gumu mode?i kop? ar lietu lietojuma ties?b?m, akciju mode?i, br?vdienu klubu mode?i un vair?ki citi varianti. Š?da nep?rskat?m?ba bija iemesls, k?p?c tika pie?emta Eiropas

Parlamenta un Padomes 1994. gada 26. oktobra Direktīva 94/47/EK par pircēju aizsardzību attiecībā uz dažiem aspektiem līgumos, saskaņā ar kuriem pērkt tiesības uz laiku izmantot nekustamo īpašumu (17). Tā kā uzreiz pēc šīs direktīvas stāšanās spēkā tirgū tika piedāvāti jauni *time-sharing* modeļi, Komisija tiesību nepilnību novēršanas dēļ 2007. gadā iesniedza grozījumu priekšlikumu stingrākai patērētāju tiesību aizsardzībai, ko 2008. gada 22. oktobrī Eiropas Parlaments pieņēma nedaudz grozītā redakcijā.

62. Šajā lietā runas nav par pašu *time-sharing* līgumu noslēgšanu, bet gan par brīvdienu lietojuma tiesību apmaiņu starp apmaiņas biržas biedriem.

a) Iestāšanās maksa

i) Pretizpildījuma kvalifikācija

63. No Tiesas judikatūras izriet, ka sinalagmātiskas tiesiskās attiecības jēgā ir tad, ja starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību ir tieša saistība, turklāt samaksātās summas ir faktiskais pretizpildījums par nosakamu pakalpojumu, kas tiek sniegts tādā tiesiskā attiecībā ietvaros, kurās notiek savstarpēja apmaiņa ar pakalpojumiem (18).

64. Tātad attiecībā uz iestāšanās maksu ir jābūt iespējai konstatēt tiešu saistību ar pietiekami nosakamu pakalpojumu.

65. Tuvāk aplūkojot prasītāja darījumu koncepciju, kā tā ir detalizēti raksturota tās pašas un Apvienotās Karalistes valdības rakstveida apsvērumos, var secināt, ka biedrs, samaksājot iestāšanās maksu, iegūst vienīgi pieeju *RCI Weeks* apmaiņas programmai.

66. Vienkārša iestāšanās vāļ nenodrošina tiesības uz citu biedru daļai laika lietojuma tiesību izmantošanu. Papildus daļai *RCI Weeks* tam ir vajadzīga arī paša biedra daļai laika lietojuma tiesību deponēšana apmaiņas biržā. Šajā sakarā tiek izvirzīts priekšnosacījums, ka daļai laika lietojuma tiesību īpašnieks iesniedz prasītājai pieteikumu par apmaiņas īstenošanu, kur viņam, pirmkārt, jānodrošina savas daļai laika lietojuma tiesības un, otrkārt, jāizvēlas atbilstošas daļai laika lietojuma tiesības.

67. Papildus iespējai piedalīties apmaiņas programmā biedram tiek sniegta pieeja virknei informācijai par piedāvājumiem brīvdienu nekustamajiem īpašumiem, proti, regulāri aktualizēta drukāta kataloga veidā, kā arī pārskatāmā interneta vietnē. Biedram turklāt tiek darīts zināms telefona numurs, pa kuru viņš vajadzības gadījumā var sazināties ar prasītāja darbiniekiem un noskaidrot informāciju par konkrētu apmaiņas kārtību, kā arī par papildu pēc pieprasījuma pieejamiem prasītāja pakalpojumiem.

68. Līdz ar to piekļuve *RCI Weeks* no jauna biedra viedokļa zināmā mērā ir priekšnosacījums daļai apmaiņas programmā, kur biedram apmaiņā pret iestāšanās maksu potenciāli ir pieejamas visas iespējas. Jaunam biedram piedāvātā informācija ir vērsta uz viņa sagatavošanu faktiskai apmaiņas programmai. Ar iestāšanās tiesību nodošanu vāļ nav saistīta, bet tā nodrošina vienīgi pieeju sava veida tirgum, kurā biedri ar prasītāja palīdzību var apmainīties ar savām daļai laika lietojuma tiesībām. Biedra statuss pats par sevi nerada pienākumu piedalīties šajā apmaiņas programmā.

69. Tiktāl tieša saistība judikatūras nozīmā ir tikai starp pieejas nodrošināšanu attiecīgajai apmaiņas programmai un iestāšanās maksas samaksāšanu.

70. Turpretī tikpat viegli nevar radīt tiešu saistību starp iestāšanos un faktisko apmaiņas programmas īstenošanu, jo šajā ziņā ir nepieciešamas līguma pušu papildu darbības, proti,

biedra pieteikums, k? ar? pras?t?jas apstiprin?jums par apmai?as ?stenojam?bu un, visbeidzot, apmai?as maksas samaksa.

ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

71. Turpin?jum? ir j?p?rbauda, k? šis pakalpojums ir kvalific?jams Sest?s direkt?vas noteikumu par sniegšanas vietu kop?j? sist?m?. Iedom?jama ir Sest?s direkt?vas 9. panta 1. un 2. punkt? paredz?to noteikumu piem?rošana. Lai interpret?tu šos noteikumus, ir j?min dažas iepriekš?jas piez?mes.

72. Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? ir paredz?ts visp?r?js noteikums par nodok?u piesaistes punkta noteikšanu, bet š? panta 2. punkt? ir ietverta virkne ?pašu piesaistes punktu (19).

73. Sestaj? direkt?v? gan nav skaidras normas par 9. panta 1. punkta pamatnoteikuma saist?bu ar 9. panta 2. punkta ?pašo noteikumu. Tiesa jau ir nospriedusi, ka 1. punkts nepreval? p?r 2. punktu. Katr? atseviš?? gad?jum? ir j?noskaidro, vai ir piem?rojams k?ds no š?s direkt?vas 9. panta 2. punkta noteikumiem, pret?j? gad?jum? j?piem?ro ir 9. panta 1. punkts (20). L?dz ar to Tiesa secin?ja, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?tos ?pašos noteikumus nevar uzskat?t par šauri interpret?jamu iz??mumu no visp?r?j? principa (21).

74. T?d?j?di Tiesa ac?mredzami pamatojas uz to, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkts ietver ?pašus noteikumus, kas atbilstoši principam *lex specialis derogat legi generali* ir j?p?rbauda vispirms un attiec?gi j?piem?ro, ja ir izpild?ts tiesiskais sast?vs (22).

75. T?p?c vispirms ir j?p?rbauda, vai iepriekš raksturotais dar?jums ir Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkt? paredz?t? ?paš? noteikuma piem?rošanas jom?. Tam ir priekšnosac?jums, ka attiec?gais pakalpojums "ir saist?ts" ar nekustamo ?pašumu.

76. Tom?r šeit rodas jaut?jums, uz kuru nekustamo ?pašumu konkr?ti attiecas min?tais pakalpojums. Princip? iedom?jama ir piesaiste nekustamajam ?pašumam, attiec?b? uz kuru biedram jau ir da?laika lietojuma ties?bas, k? to apgalvo Sp?nijas un Grie?ijas vald?bas, k? ar? Komisija.

77. Ne?emot v?r? tiesisk? sast?va pras?bas š?das saiknes izveidošanai, ko es s?k?k izskat?šu v?l?k (23), man šaj? liet? no pirm? skatiena š?iet, ka faktiskajam pakalpojumam nav tiešas saist?bas ar attiec?go nekustamo ?pašumu.

78. K? jau min?ts iepriekš, piek?uve *RCI Weeks* no jauna biedra viedok?a ir priekšnosac?jums pašai dal?bai apmai?as programm? (24). Pakalpojumi, ko pras?t?ja sniedz pieejas un inform?cijas nodrošin?šan?s veid?, paties?b? ir v?rsti uz biedra sagatavošanu apmai?as programmai, neietverot pien?kumu piedal?ties. L?dz ar to šaj? agr?naj? dal?bas stadij? v?l nenotiek br?vdienu lietojuma ties?bu apmai?a.

79. Biedram p?c pievienošan?s *RCI Weeks* gan tiek dota iesp?ja depon?t savas da?laika lietojuma ties?bas apmai?as birž?, tom?r š?du ties?bu pieš?iršana biedram neko nenoz?m?, kam?r nav izpild?ti nosac?jumi par faktisku apmai?as ?stenošanu.

80. Vienk?rša iesp?jas došana savas nekustam? ?pašuma da?laika lietojuma ties?bas depon?t apmai?as birž? pati par sevi nevar tikt uzskat?ta par galveno pakalpojumu pievienot?s v?rt?bas nodok?a noz?m?. V?rt?jot objekt?vi, tas lab?kaj? gad?jum? ir nevis pak?rtots blakuspakalpojums, kam attiec?b? uz biedru nav sava m?r?a, bet gan tas ir l?dzeklis, lai pakalpojuma sniedz?ja galveno pakalpojumu – nodrošin?t br?vdienu lietojuma ties?bu apmai?u – izmantotu ar optim?liem

nosacījumiem.

81. Ar "vienota pakalpojuma" (25) principu pievienotās vārtības nodokļa tiesības tiek aizliegts šādu blakuspakalpojumu uzskatīt par patstāvīgu pakalpojumu. Tiesas pastāvīgajai judikatūrai (26) ir atbilstoši, ka apliekamo darījumu nedrīkst sadalīt dažādu sastāvdaļu, lai tās atsevišķi apliktu ar pievienotās vārtības nodokli. Kvalificējot darījumu, drīzāk ir jāpamatojas uz pakalpojumu kopuma būtiskāko sastāvdaļu. *A fortiori* šādu blakuspakalpojumu nevis var uzskatīt par noteicošo, lai noteiktu pakalpojuma sniegšanas vietu, bet gan ir jāņem vērā faktiskais galvenais pakalpojums. Tikai pārdotājs ir uzskatāms par apliekamu pakalpojumu Sestās direktivas 2. panta 1. punkta nozīmē.

82. Sestās direktivas 9. panta 2. punkta piemērošana galu galā ir izslēgta, jo izskatāmajā lietā nav saskatāma faktiskā pakalpojuma, par kuru biedrs maksā iestāšanās maksu, pietiekami cieša saistība ar nekustamo īpašumu, attiecībā uz kuriem biedriem ir daļēja lietojuma tiesības.

83. Ja pamatojas uz to, kā šeit tiek apgalvots, ka attiecīgo pakalpojumu, par kuru biedrs maksā iestāšanās maksu, veido vienīgi pieeja apmaiņai ar biržu, kā arī informācijas nodrošināšana par daļēja lietojuma tiesību apmaiņai iespējām, tad arī Sestās direktivas 26. panta piemērojamība ir izslēgta, jo prasītāja šajā sakarā neizmanto citu nodokļu maksātāju piegādes un pakalpojumus, kas ir paredzēti noteikta ceļojuma īstenošanai.

84. Tā kā šāšie noteikumi nav piemērojami, atklāta ir Sestās direktivas 9. panta 1. punktā paredzētā pamatnoteikuma piemērošanas joma. Līdz ar to attiecībā uz iestāšanās maksu pakalpojuma sniegšanas vieta ir tā, kur atrodas prasītājas saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta.

b) Biedra nauda

i) Pretizpildījuma kvalifikācija

85. No prasītājas apsvērumiem var secināt, ka starp iestāšanās maksu un biedra naudu nav būtiskas atšķirības, jo tās kopā veido pretizpildījumu par daļēbu RCI Weeks apmaiņas programmu, kā arī par iespēju izmantot biedra priekšrocības (27).

86. Šī iet, ka ar biedra naudas iemaksu ir saistīta vienīgi vienotas summas regulāra samaksa par visa prasītājas pakalpojumu spektra izmantošanu. Līdz ar to tā ir jāmaksā arī tad, ja biedrs apmaiņas programmu nepiedalās vai nu tāpēc, ka tas apmaiņas biržā nav deponējis savas daļēja lietojuma tiesības, vai arī tāpēc, ka nav atrastas apmaiņai atbilstošas daļēja lietojuma tiesības.

87. Neapstrīdami ir tas, ka izskatāmajā lietā ir tādās tiesiskās attiecības, kuru ietvaros notiek apmaiņa ar korespondējošiem pakalpojumiem. Šajā ziņā neko nemaina apstākļi, ka biedra naudu nevar attiecināt uz katru apmaiņas programmas personisku izmantošanas gadījumu. Kā Tiesa ir secinājusi spriedumā lietā *Kennemer Golf* (28), sinalagmātiskas tiesiskās attiecības ir arī tad, ja apvienībā ilgstoši sniedz virkni pakalpojumu un tās biedri kā pretizpildījumu maksā vienotu summu ikgadījas iemaksas veidā. Tiktāl prasītājas sniegtie pakalpojumi atbilst nosacījumam, ka pakalpojums tiek sniegts par atlīdzību Sestās direktivas 2. panta 1. punkta nozīmē, un līdz ar to principā ir apliekami ar pievienotās vārtības nodokli.

ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

88. Ņemot vērā apstākli, ka biedra nauda ir domāta kā pretizpildījums par virkni pakalpojumu, kas, pirmkārt, ne vienmēr attiecas uz nekustamo īpašumu un, otrkārt, netiek obligāti sniegti

da?laika lietojuma ties?bu apmai?as ietvaros, manupr?t, b?tu nepareizi prezum?t saist?bu ar nekustamo ?pašumu Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta noz?m?. Tas neatbilstu ne tikai izkl?st?tajiem faktiem, bet ar? izrais?tu ?paš? tiesisk? sast?va nepamatotu paplašin?šanu.

89. L?dz?gi iest?šan?s maksai ar? biedra nauda ir saist?ta ar biedra statusu un ar to saist?taj?m priekšroc?b?m. Tikt?l š?iet lo?iski pievienot?s v?rt?bas nodok?a zi?? to v?rt?t l?dz?gi k? iest?šan?s maksu.

90. L?dz ar to attiec?b? uz biedra naudu pakalpojuma sniegšanas vieta saska?? ar Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punktu ir t? vieta, kur atrodas pras?t?jas saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta.

c) Apmi?as maksa

i) Pretizpild?juma kvalifik?cija

91. Atš?ir?b? no iepriekš min?to maksu piem?ra apmai?as maksu biedrs maks? par apmai?as programmas konkr?tu izpildi. V?l?kais da?laika lietojuma ties?bu apmai?as pien?c?gas ?stenošanas br?d? pras?t?ja, kas šaj? zi?? b?t?b? uz?emas koordin?šanas funkciju (29), biedram izraksta r??inu par apmai?as maksu.

92. T?tad katra no ab?m l?guma pus?m pretizpild?juma nol?k? sniedz savu pakalpojumu. L?dz ar to nav šaubu, ka abu l?guma pušu pras?jumi balst?ti uz sinalagm?tisk?m tiesisk?m attiec?b?m.

ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

93. Turpret? str?d?gs ir jaut?jums, saska?? ar k?diem noteikumiem ir nosak?ma pakalpojuma sniegšanas vieta.

– ?pašo noteikumu par ce?ojumu a?entiem piem?rojam?ba

94. Vispirms j?izskata Sest?s direkt?vas 26. pant? paredz?tie ?pašie pievienot?s v?rt?bas nodok?a noteikumi. Apvienot?s Karalistes vald?ba atš?ir?b? no p?r?jiem lietās dal?bniekiem kategoriski neizsl?dz to piem?rojam?bu.

Noteikumu j?ga un m?r?is

95. Sest?s direkt?vas 26. pants paredz iz??mumu no visp?r?jiem noteikumiem par nodok?a b?zi noteiktiem ce?ojumu a?entu un ce?ojumu r?kot?ju dar?jumiem (30). Šis pants k? iz??muma regul?jums ir piem?rojams tikai tikt?l, cikt?l tas ir vajadz?gs direkt?vas m?r?a sasniegšanai (31).

96. Ar Sest?s direkt?vas 26. pantu ieviesto pievienot?s v?rt?bas nodok?a ?pašo noteikumu m?r?is ir piem?rojam?s ties?bas piel?got ?pašaj?m ce?ojumu a?entu un ce?ojumu r?kot?ju darb?bas ?patn?b?m. Šo uz??mumu pakalpojumiem ir rakstur?gi, ka tajos regul?ri tiek apvienoti vair?ki pakalpojumi, ?paši transporta un izmitin?šanas pakalpojumi, kas da??ji tiek sniegti ?rvalst?s un da??ji iekšzem?, kur atrodas ce?ojuma a?enta past?v?g? vieta vai past?v?gs nodibin?jums. Visp?r?jo noteikumu par nodok?a uzlikšanas vietu, nodok?a b?zi un priekšnodok?a atskait?jumu piem?rošana rad?tu šiem uz??mumiem praktiskas gr?t?bas sniegto pakalpojumu liel? skaita un lokaliz?cijas d??, kas trauc?tu to darb?bai (32).

105. Nav skaidrs, vai konkrētajā lietā ir īstenota vēl viena būtiska    noteikuma tiesiskā sastāva

pazīme, proti, prasība par citu nodokļu maksājumu piegāzi un pakalpojumu izmantošanu. Šādiem pakalpojumiem būtu jāpieskata trešo personu sniegti izmitināšanas un transporta pakalpojumi. Taču šādiem no trešām personām piesaistītiem pakalpojumiem jābūt vairāk nekā līdzeklim, lai šā tirgus dalībnieka galveno pakalpojumu izmantotu ar labākiem nosacījumiem. Citādi šādi pakalpojumi saskaņā ar Tiesas judikatūru (38) attiecībā uz paša pakalpojumiem būtu viengīgi blakuspakalpojumi, līdz ar ko nodokļa uzlikšana saskaņā ar Sestās direktivas 26. pantu tiktu izslēgta. Ja prasītāja saviem biedriem papildus pakalpojumiem saistībā ar mētnes lietojuma tiesību apmaiņu piedāvātu arī citus pakalpojumus, ko parasti sniedz trešās personas, kā, piemēram, brauciens uz Spāniju, būtu piemērojams Sestās direktivas 26. pants.

106. Ne līgums sniegt prejudiciālu nolikumu, ne prasītājas apsvērumi nesniedz precīzas norādes par to, ka prasītāja, lai saviem biedriem sniegtu pakalpojumus, izmanto citu nodokļu maksājumu piegādes un pakalpojumus. Zināms viengīgi ir tas, ka nedrīkst fondu var papildināt tādējādi, ka prasītāja pieprk mājokļus no trešām personām vai attīstītājs piešķir papildu nedrīkst. Biedrs, samaksājot apmaiņas maksu, var pietiekties uz apmaiņu ar kādu mētni no šā papildu piedāvājuma. Taču šāda darījuma juridiskai novērtēšanai nepieciešams ziņas man šiet nepietiekamas.

107. Tādēļ valsts tiesai ir detalizēti jāpārbauda, vai pamata lietī ir izmantotas piegādes un pakalpojumi. Nolieguma gadījumā Sestās direktivas 26. pants nav piemērojams.

– Sestās direktivas 9. panta 2. punkta piemērojamība

108. Ja nav piemērojams Sestās direktivas 26. pants, jāpārbauda, vai pakalpojums, kas izpaužas kā atvieglošana noteiktu brīvdienu nekustamo īpašumu daļai laika lietojuma tiesību īpašniekiem apmainīt tiesības ar šā mētnes lietojuma tiesībām, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē ir saistīts ar kādu noteiktu nekustamo īpašumu.

109. Manuprāt, pamatojoties uz šā noteikuma burtisku interpretāciju, šāda saistība ir atzīstama, jo prasītājas sniegtie pakalpojumi ir vērsti uz to, lai biedram uz konkrēti noteiktu laiku nodrošinātu lietojuma tiesības attiecībā uz noteiktu svešu nekustamo īpašumu.

110. Tomēr enerģētladvokāte Šarpstone [*Sharpston*] savos secinājumos lietī *Heger* (39) ir izteikusi šaubas par šā noteikuma interpretāciju, pamatojoties viengīgi uz tās burtisku izpratni. Šajā sakarā viņa ir pamatoti norādījusi, ka pārēk plaša frāzes “saistībā ar” interpretācija būtu nepiemērota, jo katrs pakalpojums galu galā vienā vai citā veidā var būt saistīts ar kādu nekustamo īpašumu, ar ko saprot norobežotu platību. Patiešām šāda saistība ar nekustamo īpašumu atkarībā no pakalpojuma var būt atšķirīgi šaura vai plaša.

111. Tiesa līdz šim ir atturējusies sīkāk izklāstīt, kādas prasības ir izvirzīamas šādas saistības veidam un tiešumam. Spriedumā lietī *Heger* (40) tā tikai konstatēja, ka Sestās direktivas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir piemērojams viengīgi tiem pakalpojumiem, kuriem ir “pietiekami tieša saikne” ar nekustamo īpašumu, it īpaši tādēļ, ka šāda saistība raksturo visus šajā noteikumā minētos pakalpojumus.

112. Ēmot to vērī, ir jājautā, vai šeit piedāvāto Sestās direktivas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta interpretāciju var pamatot ar šā noteikuma vietu pakalpojuma sniegšanas vietas normu kopējā sistēmā, kā arī ar tās jēgu un mērī.

113. Tā kā 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir formulēts skaidri ("ieskaitot", "piemēram"), par uzskatāmu jāatzīst tajā ietvertie piemēru uzskaitījums, kas nekādā ziņā nav izsmērēšs, jo pārdzīvais, kā Tiesa ir atzīmējusi spriedumā lietā *Heger*, sniedz svarīgus pieturas punktus par šādas saistības veidu un būtību.

114. Interpretējot Sestās direktivas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu, tomēr jāņem vērā Tiesas judikatūra, saskaņā ar kuru Sestajā direktīvā ietvertie jēdzieni, tā kā nav dota to skaidra definīcija vai norādes uz dalībvalstu tiesību sistēmām, ir autonomi Kopienas tiesību jēdzieni un tādēļ tiem ir vajadzīga Kopienas tiesību definīcija (41).

115. Katrā ziņā Sestās direktivas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktā minētie piemēri pakalpojumiem saistībā ar nekustamo īpašumu liek domāt, ka fiziskas saiknes izveidošana nevar būt obligāts kritērijs, jo nekustamā īpašuma mērķeris vai arhitekts savus pakalpojumus var sniegt arī tad, ja tie nekustamo īpašumu nekad nav apskatījuši vai apmeklījuši. Mērķerim pārstāvamais objekts ir vienīgi jāpazīst un arhitektam ir vajadzīgi nekustamā īpašuma plāni.

116. Tāpat nav vajadzīgs, lai pakalpojumu sniegtu vienīgi tas, kas ir lietiski tiesīgs rīkoties ar nekustamo īpašumu, piemēram, tiesīgs nodot vai apgrātināt īpašumu vai vispār izvērtēt to trešām personām saistībā ar tiesību izpratni, jo tiesīgs persona un nekustamā īpašuma mērķeris parasti ir dažādas personas.

117. Drīzāk noteicošs ir tas, ka pakalpojuma saimnieciskā būtība bez konkrēta nekustamā īpašuma nebūtu iespējama vai jāgūlīga. Šajā ziņā jābūt materiālai saistībai ar nekustamo īpašumu vai nekustamā īpašuma daļām vajadzētu būt pietiekamai (42). Šāds raksturojums attiecas uz pakalpojumiem, kas ir vērsti uz nekustamā īpašuma lietojumu, novērtēšanu, celtniecību un uzturēšanu, tostarp ar šāmu darbību tieši saistītiem pakalpojumiem tā, lai neviena cita saimnieciska darbība nebūtu priekšplānā (43).

118. Šādi nosacījumi bez šaubām ir izpildīti nekustamā īpašuma mērķera vai arhitekta gadījumā, jo abu profesiju darbība nav iedomājama bez nekustamā īpašuma esamības. Tas pats attiecas uz prasītāja darījumu koncepciju, kas bez nekustamajiem īpašumiem, attiecībā uz kuriem ir daļēja lietojuma tiesības, nebūtu īstenojama.

119. Savukārt, ja prasītāja pakalpojumu veidu salīdzina ar likumdevēja piemēra labad minētajiem profesiju tipiem, ir konstatējama to ievērojama līdzība ar nekustamā īpašuma mērķera pakalpojumiem. Viņā pakalpojums tipiski izpaužas kā līgumu par nekustamajiem īpašumiem noslēgšanas vai noslēgšanas izdevības starpniecība, kur šo līgumu priekšmets var būt nekustamo īpašumu vai to daļu atsavināšana un iegāde, kā arī izveidošana. Nekustamā īpašuma mērķera pakalpojumam un prasītāja sniegtam pakalpojumam kopā ir tas, ka tā priekšmets ir nekustamā īpašuma nodošana lietošanai, turklāt prasītāja līdzīgi nekustamā īpašuma mērķerim zināmā mērķī uzstājas kā attiecīgi ieinteresēto pušu vidū un par sekmīgu vienošanos par lietojuma tiesību nodošanu saņem atlīdzību.

120. No iepriekš raksturotā nekustamā īpašuma mērķera profesijas tipa var secināt, ka lietojuma nodošana, ko tas nodrošina ar saviem pakalpojumiem, parasti izpaužas kā nekustamā īpašuma atsavināšana vai izveidošana. Pārdzīvo no darbību, pamatojoties uz ciešo saikni ar noteiktu nekustamo īpašumu, pievienotās vērtības nodokļa ziņā var kvalificēt kā pakalpojumu Sestās direktivas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē (44).

121. Tomēr, manuprāt, apstāklis, ka izskatāmajā lietā runa ir tikai par daļēja lietojuma tiesību apmaiņu, nav pretrunā Sestās direktivas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta piemērošanai.

122. Pirmkārt, tajā minētais uzskaitījums, kā jau norādīts iepriekš, drīzāk ir piemērs, nevis izsmērētais uzskaitījums, kas nav pretrunā paplašinājumam ar jauniem pakalpojumu veidiem tiesas interpretācijas ceļā.

123. Otrkārt, daļēnā lietojuma tiesības neatkarīgi no to juridiskā rakstura atbilstoši katras dalībvalsts tiesībām (45) katrā ziņā piešķir pašniekam lietojuma tiesības, kas ir pielīdzināmas dzīvojamā telpu īrei (46). Protams, ar daļēnā lietojuma tiesību apmaiņu, kā to saimnieciskajā darbībā veic prasītāja, nav saistīta to tiesiska nodošana no viena biedra citam. Taču, tātad kā *time-sharing* līgumi bieži paredz iespēju nodot trešai personai lietojuma tiesības par atlīdzību vai bez tās, šīs tiesības var izmantot arī otrs biedrs, kas piedalās apmaiņā (47).

124. Treškārt, veikto darījumu aplikšana ar nodokli nekustamā pašuma atrašanās vietā atbilstu galamērķa valsts principam. Tajā tiktu ņemts vērā, ka biedrs pašā izvēlēto brīvdienu nekustamo pašumu var lietot tikai uz vietas un tātad ar saņemto pakalpojumu pievienotās vērtības nodokļa ziņā izmantot tikai šajā vietā.

125. No tā visa izriet, ka starp pakalpojumu, kas izpaužas kā atvieglošana noteiktu brīvdienu nekustamo pašumu daļēnā lietojuma tiesību pašniekiem apmaiņties ar šā mēģinājuma tiesībām, un nekustamo pašumu, attiecībā uz kuru tiek ņemtas apmaiņas tiesības, ir pietiekami tieša saistība. Līdz ar to atbilstoši Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktam pakalpojuma sniegšanas vieta ir tā, kur atrodas šis nekustamais pašums.

VIII – No juridiskā vērtējuma izrietošie secinājumi

126. Pamatojoties uz iepriekšējo analīzi, jāsecina, ka pakalpojumiem, ko prasītāja sniedz par iestāšanās maksu un biedra naudu, nav tiešas saistības ar nekustamo pašumu Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta (attiecīgi Direktīvas 2006/112/EK 45. panta) nozīmē, tādēļ tiem ir piemērojams Sestās direktīvas 9. panta 1. punkta paredzētais vispārējais noteikums (attiecīgi Direktīvas 2006/112/EK 43. pants).

127. Savukārt pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana attiecībā uz pakalpojumiem, ko prasītāja sniedz par apmaiņas maksu, ir atkarīga no tā, vai prasītāja izmanto citu nodokļu maksātāju piegādes un pakalpojumus. Tātad kā Tiesai šajā sakarā nav konkrētu ziņu par to, ka prasītāja izmanto citu nodokļu maksātāju piegādes un pakalpojumus, lai saviem biedriem sniegtu pakalpojumus, valsts tiesai ir jāpārbauda, cik lielā mērā tas attiecas uz šo lietu. Apstiprinošas atbildes gadījumā piemērojams ir Sestās direktīvas 26. panta 1. punkts (attiecīgi Direktīvas 2006/112/EK 307. panta otrajā daļā) paredzētais pašais noteikums.

IX – Secinājumi

128. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai atbildēt uz *VAT and Duties Tribunal* jautājumiem šādi:

1) pakalpojumiem, ko prasītāja sniedz par iestāšanās maksu un biedra naudu, nav tiešas saistības ar nekustamo pašumu Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta (attiecīgi Direktīvas 2006/112/EK 45. panta) nozīmē, tādēļ tiem ir piemērojams Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts (attiecīgi 2006/112/EK 43. pants) paredzētais vispārējais noteikums. Līdz ar to pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā, kur atrodas prasītājas saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde, no kuras šie pakalpojumi tiek sniegti;

2) attiecībā uz pakalpojumiem, ko prasītāja sniedz par apmaiņas maksu, valsts tiesai ir jāpārbauda, vai prasītāja izmanto citu nodokļu maksātāju piegādes un pakalpojumus.

Apstiprinošas atbildes gadījumā piemērojams ir Sestās direktivas 26. panta 1. punkts (attiecinot Direktivas 2006/112/EK 307. panta otrajā daļā) paredzētais pašais noteikums. Tādā gadījumā par pakalpojumu sniegšanas vietu uzskata vietu, kur atrodas prasītāja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta vai pastāvīgā iestāde, no kuras šie pakalpojumi tiek sniegti.

Ja tomēr šis nosacījums nav izpildīts, jāpiemēro ir Sestās direktivas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts (attiecinot Direktivas 2006/112/EK 45. pantu), kā rezultātā pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā, kur atrodas attiecīgais nekustamais pašums.

1 – Oriģinālvārdi – vācu.

2 – OV L 145, 1. lpp.

3 – OV L 347, 1. lpp.

4 – Atbilst Direktivas 2006/112/EK 43. pantam.

5 – Atbilst Direktivas 2006/112/EK 45. pantam.

6 – Atbilst Direktivas 2006/112/EK 306. un nākamajiem pantiem.

7 – 2001. gada 25. janvāra spriedums lietā C-429/97 Komisija/Francija (*Recueil*, I-637. lpp.).

8 – Šajā sakarā skat. arī Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Vēne, 1997, 121. lpp. Skat. arī Terra, B. un Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, 1. sējums, 497. lpp., kuri uzskata, ka teorijai par pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu nav nozīmes gadījumos, kad darījumi ir vienas un tās pašas valsts nodokļu kompetencē. Tiklīdz ir vairāku valstu nodokļu kompetence, jo, piemēram, preces tiek pārvestas uz citas dalībvalsts teritoriju vai pakalpojumi tiek sniegti personai, kuras dzīvesvieta ir citā dalībvalstī, tad nevar nepārprotami noteikt, vai saimnieciskā darbība ir notikusi iekšpusē vai ārpus kādas noteiktas valsts teritorijas. Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana ir būtiska, lai atbildētu uz jautājumu, vai un kāds pievienotās vērtības nodoklis ir uzliekams.

9 – Weiermayer, R. “Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH”. *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (izd. M. Achatz/M. Tumpel). Vēne, 2001, 125. lpp.

10 – Šajā sakarā skat. 1985. gada 4. jūlija spriedumu lietā 168/84 *Berkholz* (*Recueil*, 2251. lpp., 14. punkts), 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-327/94 *Dudda* (*Recueil*, I-4595. lpp., 20. punkts), 1997. gada 6. marta spriedumu lietā C-167/95 *Linthorst u.c.* (*Recueil*, I-1195. lpp., 10. punkts) un 2005. gada 12. maija spriedumu lietā C-452/03 *RAL (Channel Islands) u.c.* (Krājums, I-3947. lpp., 23. punkts). Tajos saistībā ar Sestās direktivas 9. panta noteikumiem par pakalpojuma sniegšanas vietu Tiesa ir skaidrojusi, ka ar šiem noteikumiem ir novēršami kompetences konflikti, kas varētu radīt nodokļu dubultu uzlikšanu, kā arī ienākumu neaplikšanu ar nodokli.

11 – Kā norāda Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Ņelne, 1992, 81. lpp., šo noteikumu galvenais mērķis ir skaidri nošķirt dalībvalstu nodokļu kompetenci, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, kā arī ar nodokli neapliktu patēriņu.

12 – Savos 2006. gada 7. marta secinājumos lietā C-166/05 *Heger* (2006. gada 7. septembra spriedums, Krājums, I-7749. lpp., 27. punkts) ģenerālvokāte Šārpstone [*Sharpston*] raksta, ka

Kopienū likumdev?js Sest?s direkt?vas ietvaros zin?m? m?r? ir rad?jis iekš?ju spriedzi tikt?l, cikt?l visp?r?jie noteikumi par pakalpojuma sniegšanas vietu balst?ti uz izcelsmes valsts, nevis galam?r?a valsts principu, lai gan pievienot?s v?rt?bas nodok?a k? pat?ri?a nodok?a pamatprincips paredz, ka tas ir iekas?jams pat?ri?a viet?.

13 – Communier, J.?M., *Droit fiscal communautaire*, Brisele, 2001, 293. lpp., šo apst?kli skaidro ar Sest?s direkt?vas pie?emšanas v?sturi. K? nor?da autors, direkt?vas priekšlikuma izstr?d? pamatoj?s uz to, ka balst?šan?s uz uz??muma past?v?go vietu b?tu vispraktisk?kais risin?jums, lai gan šim priekšlikumam bija paredz?ti daži sapr?t?gi iz??mumi. Ta?u pie?emšanas proces? Padom? iz??mumu skaits palielin?j?s, k? rezult?t? Padomes 1977. gada maij? pie?emtais normat?vais akts vairs nebija vienk?rši piem?rojams.

14 – Pieg?des un pakalpojumi j?dzieniski viens otru izsl?dz. Direkt?vas 77/388/EEK 6. panta 1. punkts noteic, ka pakalpojumu sniegšana noz?m? jebkuru dar?jumu, kas nav pre?u pieg?de 5. panta izpratn?. Š?s direkt?vas 5. panta 1. punkt? ir noteikts, ka pre?u pieg?de noz?m? ties?bu nodošanu r?koties ar materi?lu ?pašumu k? ?pašniekam. Noš?iršanas gr?t?bas rodas t?du pakalpojumu gad?jum?, kas ietilpst pakalpojumu kompleks?, ta?u pakalpojuma vienot?bas principa d?? tie vien?gi var b?t vai nu pieg?de, vai ar? par pakalpojums (skat. ?ener?ladvok?ta Ruisa?Harabo Kolomera [Ruiz?Jarabo Colomer] 2004. gada 23. novembra secin?jumus liet? C?412/03 *Hotel Scandic* (2005. gada 20. janv?ra spriedums, Kr?jums, l?743. lpp., 21. punkts); Haunold, P., *Der Steuergegenstand, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (izd. Markus Achatz un Michael Tumpel), V?ne, 2001, 110. lpp.). Tiesa vair?kk?rt ir izskat?jusi jaut?jumu, vai tai iesniegtaj?s liet?s dar?jums atbilst pre?u pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas nosac?jumiem (piem?ram, skat. 1998. gada 14. j?lija spriedumu liet? C?172/96 *First National Bank of Chicago*, *Recueil*, l?4387. lpp.; 1996. gada 2. maija spriedumu liet? C?231/94 *Faaborg-Gelting Linien*, *Recueil*, l?2395. lpp.; 1993. gada 17. novembra spriedumu liet? C?68/92 Komisija/Francija, *Recueil*, l?5881. lpp.; 1985. gada 14. maija spriedumu liet? 139/84 *Van Dijk's Boekhuis*, *Recueil*, 1405. lpp.).

15 – Par pakalpojuma atl?dz?bu Tiesa jau ir nospriedusi, ka Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta noz?m? pakalpojums tiek sniegts “par atl?dz?bu” un t?d?? apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un sa??m?ju ir tiesiskas attiec?bas, kuru ietvaros notiek savstarp?ja izpild?juma apmai?a, kur pakalpojuma sniedz?ja sa?emt? atl?dz?ba veido sa??m?jam sniegt? pakalpojuma faktisko v?rt?bu (piem?ram, skat. 1994. gada 3. marta spriedumu liet? C?16/93 *Tolsma*, *Recueil*, l?743. lpp., 14. punkts; iepriekš 14. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *First National Bank of Chicago*, 26.–29. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu liet? C?174/00 *Kennemer Golf*, *Recueil*, l?3293. lpp., 39. punkts).

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, B?dene-B?dene, 2005, 45. lpp., nor?da, ka *time?sharing* l?gumi to daž?d?bas d?? neveidojot homog?nu l?guma tipu. *Time?sharing* l?gumu klasific?šana k?d? no V?cijas priv?tties?bu klasiskajiem l?gumu tipiem nav iesp?jama, pat ja tos iedala saist?bu, lietu un sabiedr?bu vai biedr?bu *time?sharing* l?gumu veidos. Š? iemesla d?? *time?sharing* l?gumi p?c to ieviešan?s V?cijas ties?bu telp? vispirms tika uzskat?ti par netipiskiem vai uz??m?jdarb?b? tipiskiem l?gumiem, kam, lai ar? pieaugot biežumam uz??m?jdarb?b?, k? ar? interešu un l?guma satura vienveid?bas d?? nebija likumiska regul?juma. Vanbrabant, B., *Time?Sharing*, Brisele, 2006, 29. un n?kam?s lpp., un Mostin C. un Feron, B., “Le time?sharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé”, *Annales de droit de Louvain*(1994), 33. un n?kam?s lpp., min virkni iesp?jamu juridisku konstrukciju, lai *time?sharing* l?gumus ietvertu Be??ijas un Francijas civilties?bu kategorij?s. Vi?i uzskata, ka iesp?jamas ir saist?bu, lietu un sabiedr?bu vai biedr?bu konstrukcijas. Vanbrabant nor?da, ka Portug?l? un Sp?nij? da?laika lietojuma ties?bas tiek uzskat?tas par lietu ties?b?m. Portug?l? jau kopš 80. gadiem ir t? saucam?s “direito de habitação periodica”, bet Sp?nij? 1998. gada 15. decembr? tika

pieņemts Likums 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*). Papp, T., "Time-sharing Contract", *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytémű Tanár, 70. Születésnapjára*, Šegeda, 2007, 573. lpp., norāda, ka *time-sharing* līgumi ir klasificējami netipisko līgumu grupā.

17 – OV L 280, 83. lpp.

18 – Skat. 1988. gada 8. marta spriedumu lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council* (*Recueil*, 1443. lpp., 11., 12. un 16. punkts), 1988. gada 23. novembra spriedumu lietā 230/87 *Naturally Yours Cosmetics* (*Recueil*, 6365. lpp., 11. punkts), iepriekš 15. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Tolsma*, 14. punkts; 1997. gada 16. oktobra spriedumu lietā C-258/95 *JuliusFillibeckSöhne* (*Recueil*, I-5577. lpp., 12. punkts), iepriekš 15. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Kennemer Golf*, 39. punkts; 2003. gada 19. jūnija spriedumu lietā C-149/01 *First Choice Holidays* (*Recueil*, I-6289. lpp., 30. punkts), 2006. gada 23. marta spriedumu lietā C-210/04 *FCE Bank* (Krājums, I-2803. lpp., 34. punkts) un 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-277/05 *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (Krājums, I-6415. lpp., 19. punkts).

19 – 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-166/05 *Heger* (Krājums, I-7749. lpp., 15. punkts).

20 – Šajā sakarā skat. iepriekš 10. zemesvērtības piezīmi minētos spriedumus lietā *Dudda*, 21. punkts; lietā *RAL (Channel Islands)* u.c., 24. punkts; 2005. gada 27. oktobra spriedumu lietā C-41/04 *Levob Verzekeringen* un *OV Bank* (Krājums, I-9433. lpp., 33. punkts) un iepriekš 19. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Heger*, 15. punkts. Šajā judikatūrā ir Tiesa ir atkāpusies no judikatūras iepriekš 10. zemesvērtības piezīmi minētajā spriedumā lietā *Berkholz*, 17. punkts, saskaņā ar kuru Sestās direktīvas 9. panta 1. punktā minētās vietas primārais piesaistes punkts ir tur, kur atrodas pakalpojuma sniedzēja saimnieciskās darbības pastāvīgā vieta.

21 – Šajā sakarā skat. 2001. gada 15. marta spriedumu lietā C-108/00 *SPI* (*Recueil*, I-2361. lpp., 17. punkts).

22 – Skat. arī iepriekš 9. zemesvērtības piezīmi minēto *Weiermayer*, R., 134. lpp.

23 – Skat. šo secinājumu 108. un nākamās punktus.

24 – Skat. šo secinājumu 68. punktu.

25 – Ēnerģladvokāts Ruiss-Harabo Kolomers šo izteicienu ("pakalpojuma vienotības princips") pirmo reizi izmantojis savos secinājumos iepriekš 14. zemesvērtības piezīmi minētajā lietā *Hotel Scandic*, 21. punkts. Višā atsaucas uz iepriekš 14. zemesvērtības piezīmi minēto Haunold, P., "Der Steuergegenstand", 111. lpp.

26 – Par saistītu pakalpojumu būtību pievienotās vērtības nodokļa tiesību normu izpratnē skat. manus 2008. gada 9. decembra secinājumus lietā C-572/07 *RLRE Tellmer Property* (Krājums, I-0000. lpp., 33. un nākamie punkti). No Sestās direktīvas 2. panta izriet, ka katrs darījums principā ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu pakalpojumu (skat. 1999. gada 25. februāra spriedumu lietā C-349/96 *CPP*, *Recueil*, I-973. lpp., 29. punkts; iepriekš 20. zemesvērtības piezīmi minēto spriedumu lietā *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 20. punkts, un 2008. gada 21. februāra spriedumu lietā C-425/06 *Part Service*, Krājums, I-897. lpp., 50. punkts). Tomēr noteiktos apstākļos vairāki pakalpojumi, kas formāli ir nošķirti un kurus varētu sniegt atsevišķi, un šādi tie varētu būt pamatā aplūkšanai ar nodokli vai atbrīvošanai no tā, ir jāuzskata par vienu darījumu, ja tie nav neatkarīgi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Part Service*, 51. punkts). Piemēram, tās ir gadījums, ja vienkāršas objektīvas analīzes rezultātā tiek konstatēts, ka viens vai vairāki

pakalpojumi veido galveno pakalpojumu un ka viens vai p?r?jie pakalpojumi veido vienu vai vair?kus papildpakalpojumus t?d? veid?, ka tie ir apliekami ar nodokli t?pat k? galvenais pakalpojums (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *CPP*, 30. punkts; 2001. gada 15. maija spriedumu liet? *C?34/99 Primback (Recueil, I?3833. lpp., 45. punkts)*, iepriekš 20. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 21. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Part Service*, 52. punkts). It ?paši pakalpojums ir uzskat?ms par papildpakalpojumu un nevis galveno pakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta m?r?is, bet veids, k? vis?rt?k sa?emt pakalpojumu sniedz?ja galveno pakalpojumu (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *CPP*, 29. punkts, un liet? *Part Service*, 52. punkts). Vienots pakalpojums ir ar? tad, ja divi vai vair?ki elementi vai darb?bas, ko nodok?u maks?t?js veicis, ir tik cieši saist?ti, ka tie objekt?vi veido vienotu, saimnieciski nedal?mu pakalpojumu, kura sadal?šana b?tu m?ksl?ga (skat. iepriekš 20. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Levob Verzekeringen* un *OV Bank*, 22. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Part Service*, 53. punkts).

27 – Skat. pras?t?jas procesu?l? raksta 32. punktu.

28 – Iepriekš 15. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Kennemer Golf*, 40. punkts. Š?s lietas pamat? bija sporta apvien?bas darb?bu kvalifik?cija par pakalpojumiem Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punkta noz?m?. Tiesa uzskat?ja, ka apst?klis, ka sporta apvien?bas biedru ikgad?j? iemaksa bija vienotas summas izteiksm?, ko nevar?ja saist?t ar katru golfa laukuma person?gu izmantošanas reizi, neietekm?ja to, ka starp sporta apvien?bas biedriem un pašu biedr?bu notika savstarp?ju pakalpojumu apmai?a. Apvien?bas pakalpojumus veidoja tas, ka t? saviem biedriem ilglaic?gi nodrošin?ja sporta invent?ru un ar to saist?t?s priekšroc?bas, nevis tas, ka apvien?ba pakalpojumus sniedza p?c savu biedru piepras?juma. L?dz ar to bija tieša saist?ba starp sporta apvien?bas biedru ikgad?j?m iemaks?m, k? tas ir izskat?maj? liet?, un š?s apvien?bas sniegtajiem pakalpojumiem.

29 – K? nor?da iepriekš 16. zemsv?tras piez?m? min?tais Kelp, U., 27. lpp, apmai?as organiz?cija koordin? lietot?ju apmai?as v?lmes, kandid?tu lietojuma ties?bas pied?v?jot citiem interesentiem, lai tie pret? var?tu sa?emt “svešus” da?laika lietojuma ties?bu objektus citos br?vdienu k?rortos.

30 – 1998. gada 22. oktobra spriedums apvienotaj?s liet?s *C?308/96* un *C?94/97 Madgett un Baldwin (Recueil, I?6229. lpp., 5. punkts)* un iepriekš 18. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *First Choice Holidays*, 21. punkts.

31 – Iepriekš 30. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 34. punkts, un iepriekš 18. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *First Choice Holidays*, 22. punkts.

32 – 1992. gada 12. novembra spriedums liet? *C?163/91 Van Ginkel Waddinxveen (Recueil, I?5723. lpp., 11. un n?kamie punkti)*, 1997. gada 20. febru?ra spriedums liet? *C?260/95 DFDS (Recueil, I?1005. lpp., 13. punkts)*, iepriekš 30. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 18. punkts; iepriekš 18. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *First Choice Holidays*, 23.–25. punkts, un 2005. gada 13. oktobra spriedums liet? *C?200/04 iSt (Kr?jums, I?8691. lpp., 21. punkts)*.

33 – Iepriekš 30. zemsv?tras piez?m? min?taj? spriedum? apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 20. punkts, Tiesa konstat?ja, ka iemesli, kas ir pamat? ?pašajam rež?mam ce?ojumu a?entiem un ce?ojumu r?kot?jiem, t?d? paš? m?r? attiecas uz gad?jumu, kad uz??m?js nav ce?ojumu a?ents vai ce?ojumu r?kot?js šo j?dzienu visp?rpie?emtaj? noz?m?, bet veic t?dus pašus dar?jumus citas darb?bas ietvaros, k?, piem?ram, viesn?cnieks. Rezult?t?, interpret?jot Sest?s direkt?vas 26. pantu t?d?j?di, ka tas ir piem?rojams vien?gi uz??m?jiem, kas ir ce?ojumu a?enti vai ce?ojumu r?kot?ji šo j?dzienu visp?rpie?emtaj? noz?m?, t?di paši pakalpojumi b?tu pak?auti

daž?diem nosac?jumiem atkar?b? no uz??m?ja form?l? statusa. Tas ir apstiprin?ts ar iepriekš 32. zemsp?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *iSt*, 22. punkts.

34 – Šaj? sakar? skat. ar? Birkenfeld, W. un Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. izd., B?lefelde, 1998, 169. lpp.

35 – Skat. Sp?nijas vald?bas procesu?l? raksta 20. punktu.

36 – Pras?t?ja sava procesu?l? raksta 11. punkt? skaidro: “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.” (Izc?lums pievienots)

37 – Skat. pras?t?jas procesu?l? raksta 33. punktu.

38 – Skat. iepriekš 30. zemsp?tras piez?m? min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Madgett un Baldwin*, 24.–27. punkts, un iepriekš 32. zemsp?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *iSt*, 25.–27. punkts. Par vienk?ršiem blakuspakalpojumiem Tiesa neuzskat?ja t?dus pakalpojumus, kas p?rsniedz viesn?cnieka tradicion?los uzdevumus un kuru sniegšana nevar j?tami neietekm?t maksu, k?, piem?ram, brauciens uz viesn?cu no ?oti t?l?m pieturviet?m. Savuk?rt Tiesa par vienk?ršu blakuspakalpojumu uzskat?ja t?dus ce?ojumu pakalpojumus, ko parasti sniedz saist?b? ar valodas m?c?bu, k?, piem?ram, klientu transport?šana uz galam?ra un/vai uztur?šan?s valsti.

39 – Iepriekš 12. zemsp?tras piez?m? min?tie ?ener?ladvok?tes Šarpstones secin?jumi liet? *Heger*, 31. un 33. punkts.

40 – Iepriekš 19. zemsp?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Heger*, 24. punkts.

41 – Š? judikat?ra, kas s?kotn?ji attiec?s uz Sest?s direkt?vas 13. pant? paredz?t? atbr?vojuma interpret?ciju (skat. 2000. gada 12. septembra spriedumu liet? C?358/97 Komisija/?rija (*Recueil*, I?6301. lpp., 51. punkts), 2003. gada 16. janv?ra spriedumu liet? C?315/00 *Maierhofer* (*Recueil*, I?563. lpp., 25. punkts) un 2003. gada 12. j?nija spriedumu liet? C?275/01 *Sinclair Collins* (*Recueil*, I?5965. lpp., 22. punkts), attiec?gi ir j?piem?ro ar? Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkt? min?to j?dzienu defin?cij?m. Pirmk?rt, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkt? izmantotie j?dzieni nav skaidri defin?ti un to defin?šanai nav dotas atsauces uz valsts ties?bu sist?m?m. Otrk?rt, konfliktus starp valsts ties?m un nodok?u p?rvald?m, k? jau min?ts šo secin?jumu 51. punkt?, var nov?rst tikai tad, ja tiek piem?roti kop?ji un vienvēid?gi krit?riji par pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu, k?di, piem?ram, paredz?ti Sestaj? direkt?v?. Ta?u to var sasniegt tikai tad, ja 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta j?dzieniem tiek dota Kopienu ties?bu defin?cija. To jau ir min?jusi ?ener?ladvok?te Šarpstone savos iepriekš 12. zemsp?tras piez?m? min?tajos secin?jumos liet? *Heger*, 25. punkts.

42 – Šaj? sakar? skat. ar? iepriekš 8. zemsp?tras piez?m? min?to Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, 138. lpp.; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (izd. Sölch un Ringleb), 2005. gada 1. septembra redakcij?, Minhene, § 3a, 74. punkts, 14. lpp.

43 – Iepriekš 42. zemsp?tras piez?m? min?tais Martin, S., § 3a, 75. punkts, 14. un n?kam?s lpp.

44 – Nekustam? ?pašuma iz?r?šana katr? zi?? var b?t pakalpojums saist?b? ar nekustamo ?pašumu Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta noz?m?. Skat. Komisijas priekšlikumu Sestajai direkt?vai (*Eiropas Kopienu Ofici?lais V?stnesis*, 11/73. burtn?ca, 12. lpp.),

kur skaidri tiek minēts, ka šāds gadījums ir normas piemērošanas jomā tātad pat kā seifu izrēķināšana. Skat. arī Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madride, 2000, 79. lpp., kur ir atsauce uz Spānijas PVN likuma 70. panta 1. punkta A daļu (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*), saskaņā ar kuru nekustamo lietu izrēķināšanu un to nodošanu lietojumā uzskata par tieši saistītu ar nekustamo īpašumu. Līdzīgi noteikumi ir atrodami Vācijas PVN likuma [*Umsatzsteuergesetz*] 3.a panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktā apvienojumā ar 4. panta 12. punktu, kur ir runa par nekustamo īpašuma izrēķināšanu un iznomāšanu.

45 – Eiropas Parlamenta un Padomes 1994. gada 26. oktobra Direktīvas 94/47/EK par pircēju aizsardzību attiecībā uz dažiem aspektiem līgumos, saskaņā ar kuriem pārkāpums uz laiku izmantot nekustamo īpašumu, 1. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstīs, cita starpā, “ar turpmāk ir kompetentas juridiski definētas tiesības, uz ko attiecas līgumi, kas paredzēti šādai direktīvai”. Šīs direktīvas 2. pantā attiecīgi daļai lietojuma tiesības ir definētas kā “īpašumtiesības vai kādas citas [lietojuma] tiesības, kas attiecas uz vienu vai vairāku nekustamo īpašumu izmantošanu noteiktu vai nosakāmu laikposmu gadā, kas nav mazāks par vienu nedēļu”.

46 – Iepriekš 16. zemsvertras piezīmē minētais Kelp, U., 118. un nākamās lpp., norāda, ka saistību tiesību ziņā *time-sharing* centrā ir dzīvojamā telpu nodošana, jo bez tās brīvdienu mājokļu *time-sharing* nav iedomājama. Šī iemesla dēļ tiesību doktrinā pārsvarā valda uzskats, ka līgumattiecību centrā ir īres tiesības. Kā uzskata autore, tas tā ir tiktāl, ciktāl pakalpojumi ir ierobežoti ar *time-sharing* objekta uzturēšanu, tērēšanu un pārvaldēšanu, jo arī īres objektu uzturēšana parastu īres līgumu gadījumā ietilpst izrēķinājamā pienākumos. Ar objekta tērēšanu un apsaimniekošana saistītajiem ar dzīvojamā telpu nodošanu ir pakārtoti blakuspakalpojumi.

47 – Skat. iepriekš 16. zemsvertras piezīmē minēto Vanbrabant, B., 48. lpp., kas norāda, ka apmaiņas ietvaros nenotiek lietojuma tiesību pāreja. Tā vienīgi pamato saistību tiesību prasījumus starp lietotājiem un/vai uzņēmumiem, kas pārvada apmaiņas biržu. Iepriekš 15. zemsvertras piezīmē minētais Kelp, U., 26. lpp, uzskata, ka iespēja nodot lietojuma tiesības trešām personām ir apmaiņas biržu mērķu panākumu cēlonis. Daļai lietojuma tiesību īpašniekiem, kas savas tiesības nevēlējās paši izmantot, pašiem bija jāpārkārto par to tīklā nodošanu. Visbeidzot, tikai pēc objektu piedāvāšanas apmaiņas organizācijas ietvaros, kas koordinē īpašnieku apmaiņas vērtības, daļai lietojums (*time-sharing*) kļuva elastīgs un līdz ar to pievilcīgs lielākam klientu lokam.