

GENERALINIS ADVOKATAS

VERICA TRSTENJAK IŠVADA,

pateikta 2010 m. rugsėjo 7 d.1(1)

Byla C-270/09

Macdonald Resorts Limited

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(*Court of Session of Scotland* (Jungtinis Karalystės) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Derinimas – Apyvartos mokesčiai – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies ir 13 straipsnio B skirsnio b punkto aiškinimas – Nekilnojamojo turto nuomai taikytino atleidimo nuo mokesčio apibrėžtis – Išimtys – Atostogų klubo parduodamos Points Rights, pagal kurias suteikiama teisė konkrečiais metais pakaitomis naudotis atostogų būstu“

Turinys

I – Žanga

II – Teisinės aplinkybės

III – Faktai

IV – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

V – Procesas Teisingumo Teisme

VI – Pagrindiniai šalių argumentai

A – Aptariamų paslaugų kvalifikavimas

B – Apmokestinimo vieta ir galimybės neapmokestinti

VII – Teisinis vertinimas

A – ?vadin?s pastabos

1. B?tinyb? vienodai nustatyti paslaug? teikimo viet?
2. Paslaug? teikimo vietos nustatymo taisykli? pagrindiniai principai
3. Poreikis performuluoti prejudicinius klausimus

B – Aptariam? paslaug? kvalifikavimas ir j? teikimo vieta

1. Dvišalio santykio poreikis
2. ?vairi? r?ši? mokes?iai
3. Atskir? paslaug? teikimo vertinimas d?l PVM

a) Išpl?timo mokes?iai

- i) Paslaug? teikimo kvalifikavimas
- ii) Paslaug? teikimo vietos nustatymas

b) Pirkimo mokestis

- i) Atitinkamo paslaug? teikimo kvalifikavimas
- ii) Paslaug? teikimo vietos nustatymas

– Pirmasis poži?ris: nustatymas atsižvelgiant ? konkret? nekilnojam?j? turt?

Tiesioginio ryšio su nekilnojamuoju turtu reikalavimas

Paslaug? teikimo ir atlygio tiesioginis ryšys

Išvada

– Antrasis poži?ris: nustatymas pagal tašk? iškeitimo laik?

Argumentai už š? poži?r?

Argumentai prieš š? poži?r?

Išvada

- c) Apgyvandinimo viešbu?iuose galimyb?
- d) Paslauga, kurios negalima kvalifikuoti kaip naryst?s klube
- e) Tarpin? išvada

C – Neapmokestinimo galimyb?

1. Apgyvandinimo užtikrinimas MRL valdomuose viešbu?iuose

2. Nekilnojamojo turto, ? kur? pakaitinio naudojimosi teises turi tretieji asmenys, pateikimas

a) Bendro pobūdžio pastabos dėl Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte numatyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? ir išim?i?

b) „Nekilnojamojo turto nuomos“ apibr?žimas

c) 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunktyje numatytos išimties taikytinumas

d) 13 straipsnio B skirsnio b punkto antrame papunktyje numatytos teis?s taikytinumas

D – Apibendrinimas

VIII – Išvada

I – ?žanga

1. Prašymu priimti prejudicin? sprendim? pagal EB 234 straipsn?(2) Škotijos *Court of Session* (Škotijos aukščiausiasis civilini? byl? teismas, toliau – prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas) pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui kelis klausimus dėl 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo(3) (toliau – Šeštoji direktyva) 9 straipsnio 2 dalies ir 13 straipsnio B skirsnio b punkto aiškinimo.

2. Pateikti klausimai susij? su kai kuri? paslaug?, teikiam? dėl pakaitinio naudojimosi teisi? ?gijimo, teisingu kvalifikavimu dėl PVM ir lemiam? kriterij? nustatant ši? paslaug? teikimo viet? dėl mokes?i? nustatymo. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas gin?e tarp Jungtin?je Karalyst?je ?steigtos bendrov?s *Macdonald Resorts Limited* (toliau – MRL), kurios veikla, be kita ko, apima prekyb? pakaitinio naudojimosi teis?mis, ir *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? institucija, toliau – HMRC), susijusiam su pajam?, gaunam? iš specialaus šios ?mon?s teikiamo pasi?lymo, pagal kur? pakaitinio naudojimosi teis?s gaunamos už atlyg? pagal tam tikr? tašk? sistem?, apmokestinimu.

3. Ši byla turi tam tikr? panašum? su byla *RCI Europe*, kurioje Teisingumo Teismas 2009 m. rugs?jo 3 dien?(4) pri?m? sprendim?. Taip iš dalies yra dėl to, kad verslo sandori?, susijusi? su pakaitinio naudojimosi teisi? ?gijimu, apmokestinimas PVM taip pat yra šios bylos dalykas. Nepaisant to, j? skirtumai, kurie pirmiausia susij? su MRL pasi?lymo strukt?ra, yra akivaizd?s. Taigi sprendime *RCI Europe* Teisingumo Teismo pateiktos išvados daugiausia tegali b?ti šios bylos teisin?s analiz?s išeities taškas.

II – Teisin?s aplinkyb?s

4. Šeštojoje direktyvoje numatytos apmokestinamojo sandorio vietos nustatymo taisykl?s. Šios direktyvos nauja redakcija buvo išd?styta 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvoje 2006/112/EB dėl prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos(5), kuri ?sigaliojo 2007 m. sausio 1 d., ta?iau pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju reikšmingos nuostatos buvo perkeltos iš esm?s nepakeistos.

5. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje(6) numatyta tokia bendroji taisykl?:

„Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi

nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatin?s ?mon?s, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena“.

6. Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje(7) pateikiamos kelios specialiosios taisykl?s. Pagal 9 straipsnio 2 dalies a punkt? „paslaug?, susijusi? su nekilnojamuoju turtu, ?skaitant nekilnojamojo turto agent? ir ekspert? paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaug?, toki? kaip architekt? ar firm?, vykdan?i? prieži?r? statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas“.

Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje(8) numatyta:

„1.

a) „Apmokestinimo momentas“ – tai ?vykis, d?l kurio susidaro apmokestinimui b?tin?s teisin?s s?lygos.

b) Mokestis tampa „apskai?iuotinas“, kai mokes?io administratorius pagal tuo metu galiojant? ?statym? ?gyja teis? reikalauti mokes?io iš asmens, kuris t? mokest? turi sumok?ti, nors mok?jimo terminas gali b?ti ir atid?tas.

2. Apmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskai?iuotinas, kai prek?s pristatomos ar paslaugos atliekamos. Laikoma, kad prek?s, išskyrus 5 straipsnio 4 dalies b punkte nurodytas prekes, ir paslaugos, už kurias s?skaitos pateikiamos ir apmokamos per kelet? kart? iš eil?s, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo yra susijusios s?skaitos ir apmok?jimas. Valstyb?s nar?s tam tikrais atvejais gali nustatyti, kad nuolatinis prek? tiekimas ir paslaug? teikimas, kuris vyksta tam tikr? laik?, b?t? laikomas užbaigtu bent kas vieni metai.

Ta?iau kai apmok?jimas turi b?ti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskai?iuotinas apmok?jimo gavimo momentu nuo gautos sumos.

Nukrypdomos nuo aukš?iau nurodyt? nuostat?, valstyb?s nar?s gali numatyti, kad tam tikr? sandori? ar tam tikr? apmokestinam?j? asmen? kategorij? atveju mokestis tampa apskai?iuotinas:

- ne v?liau kaip išrašant s?skait? fakt?r?, arba
- ne v?liau kaip gaunant kain?, arba
- kai neišrašoma s?skaita fakt?ra arba ji išrašoma per v?lai, – per tam tikr? nurodyt? laikotarp?, skai?iuojant nuo apmokestinimo momento.“

7. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio(9) yra tokia nuostata:

„Nepažeisdamos kit? Bendrijos nuostat?, valstyb?s nar?s atleidžia nuo mokes?io toliau nurodyt? veiki? taikydamos s?lygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokes?io b?t? teisingas ir s?žiningas ir kad b?t? užkirstas kelias galimam mokes?i? vengimui, išsisukin?jimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

b) nekilnojamojo turto nuom?, išskyrus

1. apgyvendinim?, kaip apibr?žta valstybi? nari? teis?je, viešbu?iuose ar panašias funkcijas vykdan?iose ?staigose, ?skaitant ir apgyvendinim? poilsiaviet?se ar stovyklauti ?rengtose vietose,
2. patalp? ir vietos nuom? automobili? stov?jimui,
3. pastoviai instaliuot? ?rengini? ir mašin? nuom?,
4. seif? nuom?.

Valstyb?s nar?s gali dar labiau riboti š? atleidim? nuo mokes?io.“

III – Faktai

8. MRL yra privati bendrov?, turinti registruot? buvein? Škotijoje (Jungtin? Karalyst?). Ji ver?iasi pakaitinio naudojimosi teisi? prekyba d?l Jungtin?je Karalyst?je ir Ispanijoje esan?io nekilnojamojo turto ir teikdama turto prieži?ros bei kit? susijusias paslaugas. MRL valdo kelias poilsiavietes abiejose šalyse, taip pat viešbu?i? tinkl? Jungtin?je Karalyst?je. HMRC yra už PVM surinkim? Jungtin?je Karalyst?je atsakinga institucija.
9. Iki 2003 m. MRL pardavin?tos pakaitinio naudojimosi teis?s reišk? teises naudotis turtu nustatytomis savait?mis (toliau – pakaitinio naudojimosi nustatytomis savait?mis teis?s): MRL klientai mok?jo jai už teis? ilgai ar neapibr?žt? laik? naudotis konkre?iu nekilnojamoju turtu konkret? laikotarp?, dažniausiai vien? ar dvi konkre?ias savaites kiekvienais metais. Klientai tur?jo mok?ti metinius prieži?ros mokes?ius. MRL mok?jo PVM nuo pakaitinio naudojimosi nustatytomis savait?mis teis? perkan?i? klient? sumok?to atlygio, remdamasi atitinkamo nekilnojamojo turto buvimo vieta ir statybos metais. Taigi, jei nekilnojamasis turtas buvo Jungtin?je Karalyst?je ir buvo pastatytas mažiau nei prieš trejus metus, mok?tas standartinio tarifo PVM. Jeigu nekilnojamasis turtas buvo Jungtin?je Karalyst?je ir pastatytas mažiausiai prieš trejus metus, paslaug? teikimas laikytas neapmokestinamu. Toks vertinimas atitiko HMRC poži?r? ? PVM teis?s akt? taikym? d?l pakaitinio naudojimosi nustatytomis savait?mis teisi?. Jeigu nekilnojamasis turtas buvo Ispanijoje, paslaug? teikimas laikytas nepatenkan?iu ? JK PVM taikymo srit? ir apmokestintas atitinkamu Ispanijos mokes?iu. PVM nuo prieži?ros mokes?i? buvo apskai?iuojamas atitinkamai JK arba Ispanijoje.
10. 2003 m. spalio mėnes? MRL pristat? nauj? pakaitinio naudojimosi produkt? „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (toliau – *Options* sistema). Tam, kad ?gyvendint? *Options* sistem?, MRL ?steig? „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ klub? (toliau – klubas), juridinio asmens statuso neturin?i? ir pelno nesiekian?i? organizacij?, kurios veikl? reglamentuoja rašytiniai ?statai ir kurios pagrindinis tikslas yra „užtikrinti nariams teis? rezervuoti b?st? atostogoms ir kitas papildomas paslaugas nustatytais laikotarpiais kiekvienais metais 30 met?, kaip numatyta pagal šiuose ?statuose pateikiam? sistem?“.
11. Iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad klubo ?statai ir su jais susijusios sutartys yra sud?tingi dokumentai. J? pagrindin?s nuostatos tokios:
 - a) klubas ?steigtas 2003 m. spalio 3 d. trisdešim?iai met?, t. y. iki 2033 m. spalio 2 dienos;
 - b) ?statams ir juose numatytooms šali? teis?ms bei susijusioms sutartims taikomi Škotijos ?statymai;
 - c) pagal ?status MRL yra nar? steig?ja, turinti teis? ir pareig? vykdyti klubo veikl? ir tvarkyti jo reikalus bei administruoti sistem? ir daryti tai, ko, jos manymu, reikia šiam tikslui pasiekti;

- d) kiekvienam nariui suteikiamas vienas balsas už kiekvieną jo turimą tašką teisę („Points Right“);
- e) MRL, kaip narį steigėja, paskyrę valdytoją ir 2003 m. spalio mėnesį ar panašiu metu perdavę jam visas neparduotas pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teises pagal savo pakaitinio naudojimosi būsto sąrašą. Pagal šį statusą MRL buvo suteiktos šiam būstui priskirtos taškų teisės. Šias taškų teises (kartu su teisėmis, bet kokį būstą, kurias MRL vėliau perdavę valdytojui) MRL gali parduoti paprastiesiems nariams. Taškų teisių sąvoka yra paaiškinta g punkte;
- f) MRL klientai, kurie kreipiasi dėl narystės ir atitinka jai keliamas sąlygas, tampa paprastaisiais *Options* sistemos nariais. Taškų teises jie įgyja pirkdami jas iš MRL (kaip jau minėta) arba perduodami pakaitinio naudojimosi nustatytomis savaitėmis teises valdytojui (kaip paaiškinta h punkte);
- g) šiuose MRL pavesta nustatyti visų pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisių, kuriomis nariai gali naudotis, vertę. Vertė išreiškiama tam tikru taškų skaičiumi, kuris nustatomas pagal būsto vietą, lygį ir tipą bei metų laiką. Kiekvienais metais nariams suteikiamas tam tikras taškų skaičius, atsižvelgiant į jų taškų teises. Šiuos taškus tais metais jie gali iškeisti į apsilankymą pasirinktu laikotarpiu pasirinktame būste, neviršydami savo taškų vertės. Taškų teisių sąvoka reiškia narį teisę kiekvienais metais gauti taškų tam, kad jie galėtų pasinaudoti savo teisėmis tais metais apsilankyti būste. Narį teisę iškeisti taškus priklauso nuo būsto užimtumo tuo metu ir toje poilsio vietoje, kurioje jie norėtų apsistoti;
- h) pirmą kartą tampant *Options* sistemos nariu stojamojo mokesčio mokėti nereikia, tačiau kreipdamasis dėl narystės sistemoje naujas paprastas narys turi įgyti taškų teisių. Tai jis gali padaryti vienu iš dviejų būdų. Pirma, taškų teisių jis gali įsigyti iš MRL (šiuo metu 2,50 GBP už vieną tašką teisę, kartais taikomos reklaminės nuolaidos). Klientas jas perka sudarydamas su MRL „Taškų pardavimo sutartį“ („Points Sales Contract“). Antra, taškų teises jis gali gauti: 1) perdavęs valdytojui pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teises, kurias anksčiau įsigijo iš MRL; ir 2) sumokėjęs „išplėtimo mokestį“ („enhancement fee“). Antruoju taškų teisių įsigijimo metodu galima pasinaudoti vienu iš dviejų būdų. Pirmesnis MRL pakaitinio naudojimosi teisių savininkas gali įtraukti savo nekilnojamąjį turtą į *Options* sistemą, sudarydamas su MRL „išplėtimo sutartį“ („Enhancement Contract“) ir taip gaudamas taškų teises, priskirtinas tai pakaitinio naudojimosi teisei. Arba būsimasis narys, kuris dar neturi savo pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisių, gali su MRL sudaryti „perpardavimo ir išplėtimo sutartį“ („Resale and Enhancement Contract“), pagal kurią jis perka pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teises ir tuo pat metu įtraukia jas į *Options* sistemą. Nariai, sudarę kurią nors iš šių sutarčių, vadinami „išplėtimo nariais“ („Enhanced Members“). Tokie asmenys yra specialūs paprastieji nariai. Išplėtimo narys išlaiko teisę, kuria galima pasinaudoti per kiekvieną metų pirmuosius du mėnesius, pasirinkti, ar naudotis tais metais pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisėmis. Jeigu to nepasirenka, jam suteikiamas atitinkamas skaičius taškų, kuriuos jis gali panaudoti kitam tos pačios vertės *Options* būstui, o jo pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisėmis, perduotomis valdytojui, įgyja teisę pasinaudoti kiti nariai, kurie gali nuspręsti iškeisti savo taškus tam, kad užsitikrintų naudojimąsi būstu tomis savaitėmis;
- i) be to, paprastieji nariai įsipareigoja mokėti metinius administravimo mokesčius, atitinkančius jų turimas taškų teises, ir sandorį mokesčius, kai būstas rezervuojamas iškeičiant taškus. Mokėjimas atliekamas MRL Škotijoje;
- j) paprastieji nariai gali bet kuriuo metu iš MRL nusipirkti papildomą taškų teisių;
- k) šiuose numatyta, kad MRL gali nariams sudaryti sąlygas taškais atsiskaityti už

apgyvendinim? MRL valdomuose viešbu?iuose arba suteikti už šiuos taškus kit? paslaug?. Iš tikr?j? MRL yra nusta?iusi, kad, užuot atsiskait? taškais už apsilankym? pakaitinio naudojimosi b?ste, nariai turi teis? iš anksto, prieš 10 m?nesi?, prašyti, jei yra galimyb?, iškeisti taškus ? apgyvendinim? trims, keturioms arba septynioms nakts viename iš 70 viešbu?i?. Užsakymui reikalingas tašk? skai?ius priklauso nuo nustatytos klasifikacijos, prie kurios dalyvaujantieji viešbu?iai yra priskirti. Pri?musi užsakym? MRL tampa atsakinga viešbu?iui už apgyvendinimo išlaidas;

l) ?statuose numatyta, kad nariai, pateik? prašym?, gali išsaugoti vienais metais nepanaudotus taškus ir panaudoti juos kitais metais. Visi jiems suteikiami taškai gali b?ti išsaugoti, jeigu prašymas pateikiamas ne v?liau kaip prieš devynis m?nesius iki einam?j? met? pabaigos, ir teis? ? 50 % tašk?, – jeigu prašymas pateikiamas likus nuo devyni? iki trij? m?nesi? iki met? pabaigos;

m) ?statuose numatyta, kad likus ne mažiau kaip trims m?nesiams iki met? pabaigos nariai, atlikdami rezervacij?, kuriai reikia daugiau tašk?, nei einamaisiais metais jie turi tašk? teisi?, gali pasiskolinti tašk? iš ateinan?iais metais jiems suteikiam? tašk? skai?iaus. Tam, kad tai padaryt?, rezervuodami jie turi sumok?ti numatomas ateinan?i? met? administravimo išlaidas;

n) ?statuose taip pat numatyta, kad MRL gali nariams sudaryti s?lygas naudotis išor?s (t. y. tre?iosios šalies) keitimosi pakaitinio naudojimosi teis?mis programa bei tapti jos nariais. MRL yra užmezgusi ryšius su viena tokia programa, vadinama *Interval International*. Prisijungdami prie *Options* sistemos, nariai be atskiro mokes?io dvejiems metams tampa *Interval International* nariais. Paskui nariai gali likti *Interval International* nariais pagal atskir? susitarim? ir savo pa?i? l?šomis. Naryst? *Interval International* leidžia klubo nariams iškeisti pakaitinio naudojimosi tam tikromis savait?mis teises *Options* sistemoje, kurioms jie bet kuriais metais iškeit? savo taškus, ? kit? *Interval International* nari? si?lom? b?st?. Pagal ?status MRL turi teis? nutraukti arba pakeisti bet kuri? jos pa?ios suorganizuot? naryst? išor?s pakaitinio naudojimosi programoje;

o) MRL turi teis? bet kuriuo metu iš *Options* panaikinti bet kurias pakaitinio naudojimosi tam tikromis savait?mis teises, kurias ji perdav? valdytojui (žr. v papunkt?). Ta?iau ji privalo užtikrinti, kad visuomet pakakt? laisv? b?st? visoms jos pa?ios ir paprast?j? nari? turimoms tašk? teis?ms ?gyvendinti. MRL taip pat turi teis? nustatyti bei keisti b?sto r?šiavim? pagal taškus ir iš naujo ?vertinti taškus bei tašk? teises, tarpusavyje proporcingai padidindama ar sumažindama j? skai?i?, ta?iau nekeisdama j? vert?s.

IV – Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12. Gin?as pagrindin?je byloje yra d?l MRL vykdant pakaitinio naudojimosi teisi? komercin? veikl? teikiam? paslaug? teisingo kvalifikavimo d?l apmokestinimo PVM. Taip pat gin?ijama ši? paslaug? teikimo vieta.

13. Gin?as kilo d?l 2004 m. kovo m?nes? HMRC priimto sprendimo, kad tašk? teisi? teikimas laikytinas apmokestinamuoju sandoriu kaip ir su naryste klube susijusi? paslaug? teikimas. Sprendime HMRC taip pat nurod?, kad teikimo vieta yra Jungtin? Karalyst?.

14. D?l HMRC sprendimo MRL pateik? apeliacin? skund? *Value Added Tax Tribunal in Edinburgh* (Edinburgo prid?tin?s vert?s mokes?io byl? teismas, toliau – *VAT Tribunal*). 2006 m. balandžio 24 d. *VAT Tribunal* susipažino su ?rodymais, išnagrino jo šali? pateikt? pareiškim? d?l negin?ijam? fakt? ir iš klaus? šali? žodines pastabas. 2006 m. birželio 16 dien? jis paskelb? galutin? sprendim? atmesti MRL apeliacin? skund?.

15. V?liau MRL pateik? apeliacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Iš klaus?s šalis, šis teismas nusprend? prašyti Teisingumo Teismo priimti sprendim? d?l

ši? klausim?:

„1. Kai MRL, vadovaudamasi klubo ?stat? ir su jais susijusi? sutar?i? nuostatomis, suteikia sutartines teises („Points Rights“), pagal kurias pirk?jas gauna tašk?, kuriais kasmet galima atsiskaityti už gyvenim? MRL poilsiaviet?se esan?iame pakaitinio naudojimosi b?ste ir naudojim?si juo, ar toks teikimas turi b?ti kvalifikuojamas:

a) kaip nekilnojamojo turto nuoma pagal Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt? (dabar Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies I punktas); ar

b) kaip naryst? klube; ar

c) kitaip?

2. Ar atsakymui ? 1 klausim? turi ?takos tai, kad

a) kai kuriais atvejais sutartin?s teis?s ?gyjamos už tai, kad klientas perduoda MRL savo turimas pirmesnes teises naudotis pakaitinio naudojimosi b?stu konkre?ioje vietoje vien? ar daugiau konkre?i? savai?i?;

b) klientas bet kuriais metais gali nuspr?sti neiškeisti tais metais jam suteikiam? vis? ar dalies tašk? ? bet kokias apsigyvenimo teises ir vietoj to pasirinkti padidinti ateinan?iais metais jam suteikiam? tašk? skai?i? arba, laikydamasis sistemos sutartin? s?lyg? atitinkamais metais, gali padidinti tais metais jam suteikiam? tašk? skai?i?, „pasiskolindamas“ j? iš ateinan?iais metais jam suteikiam? tašk? skai?iaus;

c) nekilnojamojo turto grup? sudarantis turtas gali keistis nuo to laiko, kai ?gyjamos tašk? teis?s, iki to laiko, kai taškai iškei?iami ? teis? naudotis nekilnojamoju turtu;

d) kiekvienais metais klientui suteikiam? tašk? skai?i? teik?jas gali keisti, remdamasis sistemos sutartin?mis s?lygomis;

e) apeliant? kartais gali sudaryti s?lygas tašk? teisi? tur?tojams naudotis išor?s pakaitinio naudojimosi programa;

f) apeliant? kartais gali sudaryti s?lygas tašk? teisi? tur?tojams atsiskaityti savo taškais už b?st? apeliant?s valdomuose viešbu?iuose arba gauti už šiuos taškus kit? apeliant?s si?lom? paslaug??

3. Kai apmokestinamasis asmuo teikia 1 ir 2 klausimuose aprašytas paslaugas:

a) ar šios „paslaugos yra susijusios su nekilnojamoju turtu“, kaip numatyta Šeštosios PVM direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte (dabar Direktyvos 2006/112 45 punktas)?

b) Jeigu atsakymas ? 3 klausimo a dal? yra teigiamas: tokiomis aplinkyb?mis, kai sutartines teises klubo nariai gali ?gyvendinti naudodamiesi pakaitinio naudojimosi b?stu daugiau nei vienoje valstyb?je nar?je ir paslaug? teikimo momentu n?ra žinoma, kuriuo b?stu bus taip naudojamas, kaip reikia nustatyti paslaug? teikimo viet??“

V – Procesas Teisingumo Teisme

16. 2009 m. liepos 10 d. sprendim? d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? Teisingumo Teismo kanceliarija gavo 2009 m. liepos 14 dien?.

17. MRL, taip pat Jungtin?s Karalyst?s, Portugalijos Respublikos ir Graikijos Respublikos

vyriausybės bei Komisija pateiktą rašytines pastabas per Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje numatytą terminą.

18. 2010 m. birželio 10 d. posėdyje žodinius argumentus pateiktą MRL, taip pat Jungtinės Karalystės ir Graikijos vyriausybės bei Komisijos atstovai.

VI – Pagrindiniai šalių argumentai

19. Peržiūrėjus prašymą priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad prejudicinius klausimus iš esmės galima suskirstyti į dvi grupes. Pirmoji grupė susijusi su MRL teikiamą paslaugą teisingu kvalifikavimu ir tinkamą vertinimo kriterijų nustatymu. Antroji grupė susijusi su nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimu.

A – Aptariamą paslaugą kvalifikavimas

20. MRL nuomone, paslaugas, jos teikiamas pagal taškų sistemą, pagal kurią klientai gali taškų teises iškeisti į pakaitinio naudojimosi teises, reikia laikyti nuoma Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto prasme. Arba jas galima kvalifikuoti kaip paslaugas, susijusias su nekilnojamojo turto Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme, tačiau jokių būdu ne kaip klubo teikiamą paslaugą.

21. *Portugalijos vyriausybė* mano: kadangi atostogų klubo narys perveda šiam klubui tam tikrą pinigų sumą arba perduoda jam pakaitinio naudojimosi teises, kurių jau yra gavęs už tam tikrą taškų skaičių, ši pinigų suma arba ši pakaitinio naudojimosi teisė reiškia atlygą už atlygintą paslaugą – apgyvendinimą poilsia vietoje, neatsižvelgiant į tai, ar poilsia vietoje savininkas yra pats klubas, ar trečioji šalis, pateikianti klubui sąskaitą už būsto suteikimą.

22. *Graikijos vyriausybė* mano, kad aptariamą paslaugą pagal taškų sistemą, pagal kurią klientai gali iškeisti taškų teises į pakaitinio naudojimosi teises, reikia laikyti apgyvendinimu, kaip apibrėžta valstybių narių teisėje, viešbučiuose ar panašias funkcijas vykdančiuose įstaigose, remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunkčiu. Tačiau ji negalima kvalifikuoti kaip neapmokestinamos nuomos veiklos.

23. *Jungtinės Karalystės vyriausybės* nuomone, Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas aptariamai paslaugai netaikomas. Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad reikia aiškinti siaurai, remiantis Teismo praktikoje išplėtotais principais ir PVM sistemos reikalavimais. Būtent šiuos principus reikia taikyti nekilnojamojo turto nuomos sąvokai. Dėl nuomos Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši paslauga iš esmės apima nekilnojamojo turto savininko nuomininkui suteikiamą teisę naudotis nekilnojamojo turto nustatytu laikotarpiu už nuompinigius ir neleisti kitiems asmenims pasinaudoti šia teise. Kalbant apie teismo praktikoje išdėstytus principus, Jungtinės Karalystės pažymi, kad siekiant nustatyti apmokestinamą paslaugą teikimo pobūdį, reikia įvertinti visas aptariamą paslaugą teikimo aplinkybes. Ginčo pagrindinėje byloje atžvilgiu Jungtinės Karalystės vyriausybė abejoja, ar MRL verslo modelį galima laikyti nekilnojamojo turto nuoma. Grėsdama šio požiūrio, Jungtinės Karalystės pažymi, kad taškų įgijimo momentu nėra aiškaus būsto, apgyvendinimo laikotarpio ir netgi pakaitinio naudojimosi teisės. Apgyvendinimo tipas susitariančiosioms šalims tuo metu dar nėra žinomas ir todėl taškų įgijimas nėra susijęs su konkrečiu nekilnojamojo turto.

24. Taigi Jungtinės Karalystės vyriausybė daro išvadą, kad į pirmojo klausimo a punktą reikia atsakyti neigiamai. Šiuo atveju paslauga yra apmokestinama PVM ir susijusi su naryste klube.

25. *Komisijos* nuomone, pinigų, sumokėtų už pakaitinio naudojimosi teisių suteikimą mainais į taškų teises, negalima laikyti atlygiu už narystę klube. Klientas moka ne už tai, kad taptų klubo

nariu, bet už tai, kad ?gyt? teis? kasmet naudotis MRL pakaitinio naudojimosi nekilnojamuoju turtu. Tod?l aptariamos paslaugos teikimo vieta turi b?ti nustatoma atsižvelgiant ? ši? naud?.

26. Komisija mano, kad šios tašk? teis?s yra pakankamai tiesiogiai susijusios su nekilnojamuoju turtu, nes jos yra kei?iamos ? pakaitinio naudojimosi teisės. Pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkt? iš tokios paslaugos teikimo gaunama apyvarta turi b?ti apmokestinama PVM toje vietoje, kur yra nekilnojamasis turtas. Taigi paslaugos teikimo viet? lemia tašk? teisi? tur?toju suteikto nekilnojamojo turto geografin? buvimo vieta.

27. Komisija teigia, kad tašk? teisi? teikimas pagal toki? sistem?, kokia naudojasi MRL, turi b?ti apmokestinamas PVM taip, kaip ir paslauga, susijusi su tašk? išpirkimu. Tašk? teisi? išpirkimas mainais ? naudojim?si tam tikru pakaitinio naudojimosi turtu arba ? apgyvendinim? viešbutyje yra paslauga, susijusi su nekilnojamuoju turtu Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme.

B – *Apmokestinimo vieta ir galimyb? neapmokestinti*

28. MRL teigia, kad pirmajame ir antrajame klausimuose aprašytos paslaugos yra paslaugos, „susijusios su nekilnojamuoju turtu“ Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto prasme. D?l 3 klausimo b punkto MRL mano, kad teikimo vieta turi b?ti nustatoma skirtingai, atsižvelgiant ? tai, ar paslaugos teikiamos mainais ? išpl?timo mokes?i? sumok?jim?, ar nusipirkus tašk? teisi?.

29. MRL si?lo, kad pirmuoju atveju teikimo vieta, labai panašiai kaip ir byloje *RCI Europe*, turi b?ti vieta, kur yra nekilnojamasis turtas, kurio atžvilgiu konkretus narys turi pakaitinio naudojimosi teis?. MRL teigia, kad antruoju atveju nekilnojamasis turtas, su kuriuo susijusi paslauga, yra nekilnojamojo turto portfelis, kur? MRL turi tašk? teisi? pirkimo metu ir kuris yra perduotas valdytoju pakaitinio naudojimosi konkre?iomis savait?mis teisi? administravimo tikslais.

30. Kadangi MRL nekilnojamojo turto portfelis yra padalytas tarp dviej? valstybi? nari? (Ispanijos ir Jungtin?s Karalyst?s), reikia tas dalis nustatyti. Taigi MRL si?lo remtis paskirstymo metodu, kuris b?t? grindžiamas tašk? teisi? pardavimo momentu abiejose valstyb?se nar?se bendrai turimu nekilnojamuoju turtu. Toks paskirstymo metodas n?ra naujas, o situacija panaši ? Jungtin?je Karalyst?je ?sisteigusio nekilnojamojo turto agento, kuris parduoda nekilnojamojo turto portfel?, kai dalis šio turto yra Jungtin?je Karalyst?je, o dalis – Ispanijoje. Vis? portfel? jis gali parduoti vienam pirk?jui už bendr? kain?. Tokiu atveju nekilnojamojo turto agentas privalo pateikti mokes?io deklaracij?, kurioje gautas atlygis b?t? proporcingai paskirstytas.

31. *Portugalijos vyriausyb?* mano, kad tai, jog mok?jimais atliekami arba teis?s perduodamos dar iki tol, kol klientas pasirenka konkre?i? poilsiaviet?, negali tur?ti ?takos apmokestinimo vietai. Reikšminga informacija apie apmokestinimo moment?, t. y. apie b?sim? paslaug?, nebus žinoma iki tol, kol bus nustatyta poilsiaviet?, kurioje klientas apsigyvens. Tik tuomet MRL gal?s visapusiškai kvalifikuoti aptariam? paslaug? d?l mokes?i? ir apskai?iuoti mok?tin? mokest?. Kadangi paslaugos negalima laikyti suteikta iki poilsiaviet?s, kurioje tur?t? b?ti suteiktos apgyvendinimo paslaugos, nustatymo, negali b?ti joki? abejoni? d?l paslaugos teikimo vietos.

32. Aptariam? paslaug? vertinimas tiek pagal j? teisin? pob?d?, tiek pagal j? apmokestinimo viet? užtikrina, kad jos iš tikr?j? b?t? apmokestinamos ten, kur suvartojamos. Kitoks vertinimo b?das, kur? b?tent taiko JK valdžios institucijos, neleist? pajamas iš toki? apgyvendinimo paslaug? apmokestinti valstyb?je nar?je, kurioje jos iš tikr?j? teikiamos ir jomis naudojamosi.

33. Taigi Portugalijos vyriausyb? daro išvad?, jog atsakymas ? 3 klausimo a ir b punktus turi b?ti toks, kad MRL teikiam? paslaug? vieta, remiantis Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies b punktu, yra ten, kur atitinkama poilsiaviet?, neatsižvelgiant ? tai, jog apmokestinimo vieta

nenustatyta ir mokestis netampa mokėtinas tol, kol paaiškėja visa reikšminga informacija dėl apmokestinimo momento, t. y. konkreči poilsia vieta, kurioje klientas bus apgyvendintas.

34. Graikijos vyriausybės nuomone, nėra abejonių, kad, kaip Teisingumo Teismas nurodė Sprendimo *RCI Europe* 39 punkte, pakaitinio naudojimosi teisės yra teisės, susijusios su nekilnojamuoju turtu, ir kad galimybės išmainyti jas suradimas bei suteikimas yra paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu. Taigi 3 klausimo a punktą reikia atsakyti teigiamai, t. y. kad apmokestinamojo asmens teikiamos paslaugos, aprašytos 1 ir 2 klausimuose, yra paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies prasme.

35. Graikijos vyriausybė sako, jog 3 klausimo b punktą būtina atsakyti taip, kad tuomet, kai klubo nariai gali gyvendinti savo sutartines teises, apsigyvendami pakaitinio naudojimosi atostogų baste, ir paslaugos suteikimo metu nėra aišku, kuriame atostogų baste bus taip apsigyventa, 1 ir 2 klausimuose aprašytą paslaugą teikimo vieta, remiantis Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi, yra ta vieta, kur paslaugą teikėjas turi steigės savo verslą arba turi nuolatinį namą, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatinės namų, vieta, kur jis turi nuolatinį adresą arba kur paprastai gyvena.

36. Jungtinės Karalystės vyriausybė mano, kad tašką teisią suteikimas nėra pakankamai susijęs su konkrečiu nekilnojamuoju turtu, kad būtų galima pagrįsti išvadą, jog Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis yra taikytina. Vien tai, kad aptariamas nekilnojamas turtas nėra žinomas ir gali nebūti MRL portfelio dalimi tašką teisią suteikimo momentu, rodo, jog šios paslaugos teikimas ir nekilnojamas turtas, kuriuo galiausiai turėtų būti naudojamas, nėra pakankamai susiję. Tokį požiūrį patvirtina faktas, kad tašką teisią turėtojas išlaiko teisę apsispręsti naudotis šiomis taškų teisėmis ar iškeisti jas į kitas paslaugas. Nėra nelogiška daryti išvadą, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalis netaikytina būtų todėl, kad nėra pakankamo ryšio tarp tašką teisią suteikimo ir vėlesnio naudojimosi nekilnojamuoju turtu. Taigi 3 trečiojo klausimo a punktą reikia atsakyti neigiamai.

37. Ši byla nėra analogiška bylai *RCI Europe*. Kitaip nei toje byloje, teikdama paslaugas MRL nesiekia sukurti keitimosi esamomis pakaitinio naudojimosi teisėmis mechanizmo. Galimybė pasinaudoti atostogų baste yra siūloma ne kaip papildomas elementas, kaip buvo byloje *RCI Europe*. Iš tikrųjų yra atvirkščiai – prieiga prie fondo yra vienintelis MRL komercinės veiklos objektas.

38. Jungtinės Karalystės vyriausybė sako, jog trečiojo klausimo a punktą atsakyti neigiamai, o tokiu atveju nebereikėtų nagrinėti to klausimo b punkto. Tačiau ji pažymi, kad tame klausime nurodyti keblumai paryškina sąsajas tarp tašką teisią suteikimo ir bet kokio vėlesnio naudojimosi nekilnojamuoju turtu nebuvimą, taip parodant, kad nors taikant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalį gaunamas paprastas ir racionalus rezultatas, taip nėra, jei taikoma 9 straipsnio 2 dalis.

39. Komisija pritaria Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto taikymui, nes mano, jog yra pakankamai glaudus ryšys tarp tašką teisią teikimo ir konkretaus nekilnojamojo turto. Be to, ji teigia, kad taikant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje tvirtintą bendrąjį taisyklę, kiek subjektai lengvai galėtų išvengti pareigos mokėti PVM, organizuodami savo veiklą klubo forma ir steigė buveinė už teritorijos, kur taikomas Bendrijos PVM, ribas.

40. Komisija mano, kad nėra jokios rimtos priežasties neapmokestinti pagal 13 straipsnio B skirsnio b punktą. Be to, valstybės narės turi didelę diskreciją nustatyti atleidimą nuo mokesčio reglamentuojančią taisyklę taikymo srityje, nes paskutiniame šios nuostatos sakinyje nurodoma, kad valstybės narės gali dar labiau riboti šį atleidimą nuo mokesčio. Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši nuostata leidžia valstybėms narėms nustatyti bendrą taisyklę, pagal kurią nekilnojamojo turto nuoma būtų apmokestinama PVM, tačiau numatyti šios taisyklės išimtį, kad

neapmokestinama PVM b?t? tik priva?i? nam? nuoma.

41. Tod?l Komisija daro i?vad?, kad ?e?tosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktas nedraudžia valstybei narei netaikyti konkre?iai paslaugai atleidimo nuo PVM, jeigu ši paslauga reiškia trumpalaik? atostog? b?sto suteikim?.

VII – Teisinis vertinimas

A – ?vadin?s pastabos

1. B?tinyb? vienodai nustatyti paslaug? teikimo viet?

42. MRL ir *Commissioners* gin?as kilo d?l klausimo, kur vykdomas apmokestinamasis sandoris. Atsakymas ? š? klausim? svarbus atsakant ? kit? klausim?, ar MRL vykdant komercin? veikl? gauta apyvarta priskirtina Jungtin?s Karalyst?s, ar Ispanijos mokes?i? institucij? jurisdikcijai.

43. Apyvartos mokes?io atžvilgiu vertinant tarptautines paslaugas nuostatos d?l paslaug? teikimo vietos atlieka pagrindin? vaidmen?, nes b?tent jos lemia nacionalin?s PVM teis?s akt? taikym?(10). Kadangi PVM sistemos taikymo sritis apima prek? tiekim? ir paslaugas, kurias verslininkas, vykdydamas komercin? veikl?, teikia už atlyg? šalies teritorijoje, nacionalin?s PVM teis?s aktai yra taikomi tik tuomet, jei tiekimo ar teikimo vieta yra šalies teritorijoje.

44. Jeigu kiekvienoje nacionalin?je mokes?i? jurisdikcijoje prek? tiekimo ir paslaug? teikimo vieta b?t? nustatoma remiantis skirtingais kriterijais, tai lemt? ne tik dvigub? apmokestinim?, bet ir neapmokestinim?. B?tent tod?l bendrojoje rinkoje ypa? svarbu vienodai nustatyti paslaug? teikimo viet?(11). ?e?tosios direktyvos nuostatomis d?l paslaug? teikimo vietos siekiama remiantis Direktyvos septinta konstatuojam?ja dalimi apibr?žti kiekvienos valstyb?s nar?s atitinkam? mokestin? kompetencij?, kad b?t? išvengta jurisdikcijos kolizij?(12). Visoje Europos S?jungoje vienodinant taikytin? mokes?i? teis?s akt? nustatymo kriterijus siekiama užtikrinti, kad b?t? racionaliai apibr?žtos nacionalin? PVM reguliavimo schem? taikymo sritys(13).

2. Paslaug? teikimo vietos nustatymo taisykl? pagrindiniai principai

45. Kvalifikavimo kolizij? tarp valstybi? nari? galima išvengti kuo paprastesn?mis ir aiškesn?mis taisykl?mis, kai ?manoma remtis skirtingais taikytin? teis?s akt? nustatymo kriterijais, atsižvelgiant ? tai, ar pirmenyb? teikiama bendrov?s ?sisteigimo vietos, ar paskirties vietos principui. Pagal pirm?j? princip? paslaug? teikimo vieta yra ten, kur paslaug? teik?jas ?steig?s savo versl?, o pagal antr?j? princip? paslaug? teikimo vieta nustatoma ten, kur, tik?tina, bus naudojamosi paslauga ir (arba) pajamomis iš jos.

46. Atsižvelgdamas ? fakt?, kad abu principai turi ir privalum?, ir tr?kum?, kiek tai susij? su bendrosios rinkos veikimu, Bendrijos teis?s akt? leid?jas nusprend? ?e?tosios direktyvos paslaug? teikimo vietos nustatymo taisykl?mis ?tvirtinti mi?r? poži?r?(14), 9 straipsnio 1 dalyje kaip paslaug? teikimo viet? iš esm?s nurodydamas paslaug? teik?jo verslo viet?. Ta?iau 9 straipsnio 2 dalyje jis nurod? kelias privalomas šio principo išimtis, kurios smarkiai apribojo šio straipsnio 1 dalies taikymo srit? ir pat? ?eštojoje direktyvoje vyraujant? ?kin?s veiklos vietos princip? pavert? išimtimi(15). Be to, direktyvoje nustatomos taisykl?s, kuriomis atsižvelgiama ? tam tikras ?kin?s veiklos ypatybes.

3. Poreikis performuluoti prejudicinius klausimus

47. Prejudiciniai klausimai yra suformuluoti taip, kad iš esm?s yra nurodoma tvarka, kuria jie tur?t? b?ti nagrin?jami. Ta?iau, kaip jau min?jau, jais pirmiausia siekiama išsiaiškinti tris pagrindinius teis?s klausimus, kuriuos savo ruožtu galima suskirstyti ? dvi grupes. Pirmoji grup?

susijusi su aptariamą paslaugą teisingu kvalifikavimu dėl mokesčių ir jos teikimo vietos nustatymo. Antroji grupė susijusi su tuo, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte numatyta išimtis taikytina pagrindinėje byloje. Taigi, kad būtų aiškiau, prejudicinius klausimus reikia reformuluoti atsižvelgiant į PVM teisės aktų sistemą ir atsakyti į juos mano siūloma tvarka(16).

48. Tad pirmiausia nustatysiu, kokios paslaugos šiuo atveju teikiamos ir sudaro taip gaunamos apyvartos apmokestinamąjį vertę. Toliau remdamasi Šeštosios direktyvos nuostatomis nustatysiu paslaugų teikimo vietą. Galiausiai atsakysiu į klausimą, ar MRL teikiamos paslaugos yra neapmokestinamos PVM.

B – *Aptariamą paslaugą kvalifikavimas ir jį teikimo vieta*

1. Dvišalio santykio poreikis

49. Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM yra apmokestinamas „paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą <...> paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad paslaugos teikiamos „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuris įgyvendinamas abipusiai, o paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą(17).

50. Pirmasis žingsnis kvalifikuojant aptariamą paslaugą yra išnagrinėti atitinkamo teikimo ir mokėtino atlygio santykį. Kaip nurodoma sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, teikdama aptariamą paslaugą MRL „suteikia sutartines teises („Points Rights“), pagal kurias pirkėjas gauna tašką, kuriais kasmet galima atsiskaityti už gyvenimą MRL poilsia vietose esančiame pakaitinio naudojimosi būste ir naudojimąsi juo“. Tačiau šis bendras aprašymas nepaaiškina teikimo ir paslaugos santykio.

2. Kokie mokesčiai

51. Todėl efektyviausia, atrodo, būtų analizuoti MRL teikiamas paslaugas atvirkštinės argumentacijos būdu, atsižvelgiant į kokių mokesčių, kuriais ji apmokestina savo klientus.

52. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nors MRL neapmokestina klientų stojamuoju mokesčiu, ji reikalauja mokėti kokių kitus mokesčius, atsižvelgiant į narys kategoriją. Bet kuriuo atveju visų trijų kategorijų paprastieji nariai turi mokėti: 1) metinį „administravimo mokestį“, atitinkantį jų turimas taškų teises; ir 2) „sandorio mokestį“, kai būstas rezervuojamas iškeičiant taškus.

53. Be to, yra: 3) mokesčiai, mokami už taškų teises, kurias šie nariai gali įsigyti: a) pirkdami jas (toliau – pirkimo mokesčiai); arba b) perduodami savo pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teises ir sumokėję „išplėtimo mokestį“. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyta informacija, antruoju taškų teisių įgijimo metodu galima pasinaudoti vienu iš dviejų būdų. Pirmesnis pakaitinio naudojimosi teisių turėtojas gali įtraukti savo nekilnojamąjį turtą į *Options* sistemą, sudaręs su MRL „išplėtimo sutartį“ („Enhancement Contract“) ir taip gavęs taškų teisių, priskirtiną tai pakaitinio naudojimosi teisei. Arba būsimasis narys, kuris dar neturi savo pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisių, gali su MRL sudaryti „perpardavimo ir išplėtimo sutartį“ („Resale and Enhancement Contract“), pagal kurią jis perka pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teises ir tuo pat metu įtraukia jas į *Options* sistemą.

54. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo aišku, kad jis siekia

vertinti dėl PVM tik to paslaugų teikimo, kuris reiškia taškų teisių suteikimą. Kadangi tik išplėtimo ir pirkimo mokesčiai yra aiškiai susiję su tokiu taškų teisių teikimu, toliau nagrinėsima apsiribosiu šiomis dviem mokesčių rūšimis.

3. Atskirų paslaugų teikimo vertinimas dėl PVM

a) Išplėtimo mokesčiai

i) Paslaugų teikimo kvalifikavimas

55. MRL renkamus išplėtimo mokesčius reikia laikyti atlygiu už dalyvavimą sistemoje, o tai visų pirma leidžia MRL klientams tarpusavyje mainytis pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisėmis. Šiems mokesčiams būdinga tai, kad, pirma, jie nesusiję su konkrečiu mainų sandorio sūžme ir, antra, jie renkami kaip pirmojo virtualiojo mainų biržos sąlyga. Taigi teikimu negalima laikyti paties mainų, jis būtinai turi būti siejamas su ankstesniu vykiu. Toks vykis gali būti tik tai, kad MRL suteikia galimybę mainytis pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisėmis. Kalbant apie išplėtimo mokesčius, pažymėtina, kad realus paslaugos teikimas yra sąlygų klientams keistis savo teisėmis ir pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis sudarymas. Šiuo atžvilgiu galima rasti panašumų su byloje *RCI Europe* nagrinėta sistema. Kaip teisingai pažymi MRL(18), aptariami mokesčiai yra panašūs su *RCI Europe* renkamus stojamuosius ir metinius narystų mokesčius.

56. Šiuo atžvilgiu turėtume prisiminti Teisingumo Teismo išvadas Sprendimo *RCI Europe* 34 punkte, kur jis išsako nuomonę dėl mainų biržos operatoriui mokamų mokesčių kvalifikavimo. Šiame punkte jis nurodė, kad aptariamas „stojamasis mokestis ir metinis nario mokos turi būti laikomos sudarantomis atlygą už dalyvavimą sistemoje, sukurtoje pirmiausia tam, kad kiekvienas *RCI Europe* narys galėtų išmainyti savo pakaitinio naudojimosi teises“. Remdamasis tuo Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad „sudaryti sąlygas mainytis yra *RCI Europe* teikiama paslauga, o stojamasis mokestis ir metinis nario mokos – už šią paslaugą mokamas atlygis“. Šioje byloje aplinkybės yra panašios.

57. Šių dviejų sistemų panašumo nemažina tai, kad šiuo atveju tarp dviejų klientų nėra tiesioginių mainų; vietoj to mainai netiesiogiai vykdomi gyjant taškų teises ir iškeičiant taškus. Sistemos tikslas iš esmės yra tas pats – sudaryti sąlygas išmainyti pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teises bendroje trečiojo asmens administruojamoje sistemoje. Vienintelis MRL sukurtos sistemos ir *RCI Europe* sistemos skirtumas yra tai, kad pirmoje sistemoje suteikiama galimybė sujungti pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teises ir abstraktų taškų sistemą, paverčiant jas taškais, kad jomis galėtų pasinaudoti visi kiti klientai. Taškai, kurių gali gauti kiekvienas taškų teisių turėtojas, rodo konkretaus nekilnojamojo turto vertę ir kartu reiškia tam tikrą bendrą valiutą, kuria klientai atsiskaito už naudojimosi nekilnojamojo turto.

ii) Paslaugų teikimo vietos nustatymas

58. Atsižvelgiant į minėtus panašumus su byla *RCI Europe* tiek dėl atitinkamų operatorių pasirinktų verslo modelių tikslo, tiek dėl atskirų paslaugų teikimo paskirties, toje byloje suformuoto požiūrio iš esmės galėtų būti laikomasi ir išplėtimo mokesčių atžvilgiu.

59. Kalbant apie Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies taikytinumą, pažymėtina, kad joje iš pat pradžių suponuojama, jog tarp aptariamos paslaugos ir nekilnojamojo turto yra pakankamai glaudus ryšys. Bylos *RCI Europe* aplinkybomis Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks ryšys iš tiesų egzistavo. Šiuo atžvilgiu minėto sprendimo 37 punkte jis nurodė, kad „pakaitinio naudojimosi teisės yra teisės nekilnojamąjį turtą, o jų perleidimas mainais naudojimosi analogiškomis teisėmis yra su nekilnojamoju turtu susijęs sandoris“.

60. Dėl klausimo, ar kurį konkretų nekilnojamąjį turtą reikia atsižvelgti mainų pakaitinio naudojimosi teisėmis atveju, Teisingumo Teismas nusprendė, kad „Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog paslaugų teikimo vieta, kai šias paslaugas teikia asociacija, kuri organizuoja savo narių mainus pakaitinio naudojimosi atostogų būstu teisėmis, o nariai už tai jai moka stojimo mokestį, metines nario mokas bei mainų mokestį, yra ten, kur nekilnojamasis turtas, ar kur atitinkamas narys turi pakaitinio naudojimosi teisę“.

61. Viena iš aplinkybių, pagrindžiančių šio požiūrio taikymą *mutatis mutandis* ginčui šioje byloje, yra MRL, kaip tarpininko, vaidmuo klientų tarpusavio santykiuose. Panašiai kaip ir byloje *RCI Europe* nagrinėto verslo modelio atveju, klientas, norintis išmainyti pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisę kito kliento tokią teisę, kreipiasi ne į tą klientą, bet į MRL. Kita tokio požiūrio patvirtinanti aplinkybė yra paslaugos, už kurią mokamas išplėtimo mokestis, tikrasis tikslas. Išplėtimo mokestį MRL mokantis klientas moka ne už atostogų paslaugos suteikimą, tačiau pirmiausia už MRL suteiktą paslaugą sudarant sąlygas išmainyti savo teisę, susijusią su konkrečiu nekilnojamoju turtu. Tai reiškia, kad nekilnojamasis turtas, su kuriuo susijusi MRL teikiama paslauga, yra tas, ar kurį teisę turi mainuose dalyvauti ketinantis pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisės turėtojas. Remiantis Sprendime *RCI Europe* Teisingumo Teismo suformuotu požiūriu, kalbant apie Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkto taikymą, išplėtimo mokestis turi būti apmokestinamas pagal kliento pateikto nekilnojamojo turto buvimo vietą.

b) Pirkimo mokestis

i) Atitinkamo paslaugų teikimo kvalifikavimas

62. Kita vertus, pirkimo mokesčiai siegyjant taškų teises mokami tik tuomet, jei klientas nepateikia savo pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisės. MRL aiškina⁽¹⁹⁾, kad jie mokami už konkretų ar būsimą pakaitinio naudojimosi teisę nekilnojamąjį turtą, ar kurį teises turi kiti asmenys, įgijimą. Taigi reikėtų suprasti, kad atitinkama MRL teikiama paslauga yra taškų teisės suteikimas ir naudoti skirto nekilnojamojo turto pateikimas.

ii) Paslaugų teikimo vietos nustatymas

63. Išplėtimo mokesčių atžvilgiu suformuotas požiūris šiuo atveju tikrai netinka, nes klientas, aišku, *neturi* jokių savo pakaitinio naudojimosi teisės, kurias galėtų pasiūlyti išmainyti. Todėl neįmanoma pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą remtis nekilnojamoju turtu, ar kurį teises turi pats pirkėjas.

64. Tačiau ši Šeštosios direktyvos nuostatų galbūt būtų galima taikyti tuomet, jeigu būtų atsižvelgiama į nekilnojamąjį turtą, kurį klientas pasirenka ir vėliau, iškeitęs taškus, gauna. Toks požiūris atitiktų PVM teisės principus, pirmiausia „paskirties valstybės“ principą. Galiausiai, atsižvelgiant į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio nuostatą dėl paslaugų teikimo vietos logiką, PVM turėtų būti apmokestinama kiek įmanoma toje vietoje, kur prekės ir paslaugos yra suvartojamos. MRL teikiama paslauga suvartojama, t. y. nekilnojamoju turtu pasinaudojama, iš esmės toje

vietoje, kur yra nekilnojamas turtas.

65. Kita vertus, taikant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje tvirtintą bendrąjį taisyklę kiltų pavojus, kad tokio subjektai vengs PVM už savo teikiamas paslaugas, steigdami buveinę už teritorijos, kur taikomas Bendrijos PVM, ribų. Kaip matyti iš Sprendimo *RCI Europe* 39 ir 40 punktų, tokie svarstymai ir nulūm? Teisingumo Teismo sprendimų šioje byloje(20).

66. Kadangi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalyje yra nustatytos konkretnės taisyklės, remiantis principu *lex specialis derogat legi generali* šias taisykles reikia išnagrinėti ir, jei tenkinamos jų taikymo sąlygos, pirmiausia taikyti(21). Taigi 9 straipsnio 1 dalimi reikia remtis tik tuomet, kai paslaugų teikimo vietos negalima nustatyti pagal nekilnojamojo turto buvimo vietą.

– Pirmasis požymis: nustatymas atsižvelgiant į konkretų nekilnojamąjį turtą

Tiesioginio ryšio su nekilnojamoju turtu reikalavimas

67. Vienas iš sunkumų taikant Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą kyla dėl to, kad gydamas tašką teisių klientas paprastai dar nežino, koks nekilnojamas turtas bus pasiūlytas konkrečiais metais ir kokia bus jo vertė, išreikšta taškais. Apie tai užsimena kelios proceso šalys(22). Vienas iš pragmatiškų ir objektyvių šio sunkumo sprendimo būdų, kaip siūlo MRL(23), būtų nustatyti paslaugos teikimo vietą pagal gyjant tašką teises laisvo nekilnojamojo turto portfelį. Kadangi MRL turi nekilnojamojo turto ir Ispanijoje, ir Jungtinėje Karalystėje, PVM iš esmės galėtų būti skaičiuojamas proporcingai nuo abiejose valstybėse narėse siūlomo nekilnojamojo turto ir paskui sumokamas šių valstybių narių mokesčių institucijoms. Tokio požymio pranašumas būtų prievolės mokėti mokestį nuspėjamumas ir galiausiai daugiau teisinio saugumo žmonėms, kurios teikia panašias paslaugas kaip MRL. Teisinis saugumas reiškia, kad Bendrijos teisės aktų taikymas turi būti iš anksto numatomas ti, kuriems jie taikomi(24), ir, kaip pažymėjo generalinis advokatas M. Poiares Maduro išvadoje byloje *Optigen ir kiti*(25), ypač mokesčių srityje tai yra mokesčių neutralumo – pagrindinio principo, kurį turi būti atsižvelgiama – specifinė išraiška(26).

68. Toks požymis kartu atitiktų „sąsajos su nekilnojamoju turtu“ teisinį reikalavimą, numatytą Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkte, nes pageidaujamas nekilnojamas turtas, su kuriuo yra susijusi MRL teikiama paslauga, bet kuriuo atveju bus siūlomas iš laisvo atostogų nekilnojamojo turto portfelio, kuris yra sąlygiškai lengvai apibrėžiamas. Apie tai taip pat kalba ir MRL bei pažymi, kad, kitaip nei *RCI Europe* naudojamo verslo modelio atveju, MRL turi minimalius laisvo atostogų nekilnojamojo turto išteklius tam, kad užtikrinti, jog visi klientai iš tikrųjų galėtų išsikeisti taškus. Jeigu šis teiginys teisingas, sąsaja su nekilnojamoju turtu būtų užtikrinta bet kuriuo atveju. Tokios nuostatos, netgi atsižvelgiant į PVM atveju keliamą reikalavimą dėl „tiesioginės sąsajos“ tarp paslaugos ir nekilnojamojo turto, mano nuomone, neturėtų keisti tai, jog nekilnojamas turtas dar gali nebūti konkrečiau įvardytas gyjant tašką teisi.

69. Reikia pažymėti, kad kol kas Teisingumo Teismas susilaiko nuo detalesnio šios sąsajos pobūdžiui ir stiprumui taikyti sąlygą nustatymo. Sprendime *Heger*(27) jis tiesiog nurodė, kad Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktas apima tik tą paslaugą, kurios „pakankamai tiesiogiai susijusios“ su nekilnojamoju turtu, teikimą, nes būtų ši sąsaja yra būdinga teikiant visas šioje nuostatoje išvardytas paslaugas. Taip Teisingumo Teismas atsakė į generalinės advokatės E. Sharpston susirpinimą(28), kuri savo išvadoje toje byloje išreiškė būgštavimus dėl vien pažodinio šios nuostatos aiškinimo. Šiuo atžvilgiu ji teisingai pažymėjo, kad pernelyg platus sąvokos „susijusi su“ aiškinimas yra netinkamas, nes galiausiai kiekviena paslauga gali būti vienaip ar kitaip susijusi su nekilnojamoju turtu, suprantamu kaip apibrėžta erdvė. Iš tikrųjų

sąsajos su nekilnojamuoju turtu artumas ir savitumas konkrečios paslaugos atveju gali skirtis. Tačiau ginčą pagrindinėje byloje toks susirėpinimas yra nepagrįstas, nes nėra abejonių, jog MRL verslas susideda iš naudoti skirto nekilnojamojo turto pateikimo.

Paslaugų teikimo ir atlygio tiesioginis ryšys

70. Be to, toks požiūris būtų paremtas „tiesioginio ryšio“ kriterijumi(29), pripažintu Teisingumo Teismo praktikoje. Pagal šį teismo praktiką paslaugų teikimas apmokestinamas tik tuomet, jei tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys. Nuodugniau nagrinėjant, pirmajame prejudiciniame klausime aprašytos paslaugos teikimą galima padalyti į du sandorius: 1) teisių taškų pardavimą; ir 2) pakaitinio naudojimosi nekilnojamojo turto, kuriuo klientas gali naudotis tik iškeitęs anksčiau gytas taškų teises, pateikimą. Tuomet neišvengiamai kyla klausimas, ar kurį sandorį reikia atsižvelgti. Tai, jog ginčo pagrindinėje byloje atveju apyvarta gaunama pardavus teisių taškus, o ne juos iškeitus, rodo, kad yra tiesioginis ryšys su pirmuoju sandoriu.

Išvada

71. Taigi gali būti, kad tuomet, kai teikiamos paslaugos yra teisių taškų suteikimas mainais į pirkimo mokesčius, teikimo vieta yra tose valstybėse narėse, kur paslaugos teikėjas turi nekilnojamojo turto tada, kai klientas įgyja teisių taškus. Taip PVM gali būti taikomas proporcingai kiekvienoje valstybėje narėje turimo nekilnojamojo turto daliai.

– Antrasis požiūris: nustatymas pagal taškų iškeitimo laiką

72. Taip pat yra kitas požiūris, pagal kurį atsižvelgiama ne į pardavimą, bet į antrąjį sandorį – taškų iškeitimą. Tačiau šis požiūris turi pranašumą ir trūkumą, kuriuos reikia tarpusavyje palyginti.

Argumentai už šį požiūrį

73. Esminis šio požiūrio pranašumas yra tai, kad nustatoma aiškesnė sąsaja tarp MRL teikiamos paslaugos ir konkretaus nekilnojamojo turto. Todėl nereikia remtis abstrakčiu, neįvardytu nekilnojamuoju turtu tokio subjekto nekilnojamojo turto bazėje.

74. Savo ruožtu gali būti teigiama, kad pirmuoju požiūriu neatsižvelgiama į tai, jog pirmąjį sandorį klientas sudaro ne dėl taškų, bet vėliau siekdamas įgyti teisę naudotis nekilnojamuoju turtu, kurį vėliau išsirinks. Atrodo, kad pagrįsta manyti, jog kliento požiūriu pats teisių taškų pirkimas negali turėti jokios tikrosios vertės(30). Galima sakyti, kad iš tikrųjų taškų teisių pirkimas ir iškeitimas vėliau laikytini tarpiniais etapais, kurie turi būti užbaigti, kad būtų galima pasinaudoti pakaitinio naudojimosi teise konkretaus nekilnojamojo turto atžvilgiu. Šiomis aplinkybėmis paslauga realiai nebus suteikta, kol klientas neiškeis anksčiau gytų taškų teisių į kito kliento pakaitinio naudojimosi teisę. Todėl tik tuomet įvyks apmokestinimo momentas ir PVM taps apskaičiuotinas remiantis Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa. Pagal šį bendrą taisyklę apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos arba paslaugos suteikiamos.

75. Pritarus šiam požiūriui, toliau būtų galima tvirtinti, kad remiantis vien pirmuoju sandoriu būtų dirbtinai išskaidyta aptariama paslauga, taip be reikalo apsunkinant PVM nuostatų taikymą. Be to, iš taškų teisių pardavimo, kuris turi būti apmokestinamas sudarant pirmąjį sandorį, gautos apyvartos apmokestinimas negali būti grindžiamas Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antra pastraipa. Joje pateikiama minėtos bendros taisyklės, esančios 10 straipsnio 2 dalies pirmojoje pastraipoje, nukrypti leidžianti nuostata, kurioje nurodoma, kad kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu, PVM tampa apskaičiuotinas dar nesuteikus paslaugos. Tačiau, kaip Teisingumo

Teismas teisingai nusprendė byloje *BUPA*(31), tam, kad atsirastų prievolė sumokėti PVM tokiu atveju, „reikia, jog apie visus su apmokestinimo sukeltą poveikį susijusius faktus, t. y. būsimą tiekimą ar teikimą, jau būtų žinoma ir, konkrečiai kalbant, <...> kad šios prekės ar paslaugos būtų tiksliai identifiкуotos apmokant avansu“ (32). Remdamasis tuo Teisingumo Teismas nusprendė, kad „PVM negali būti apmokestinami apmokėjimai avansu už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurie dar nėra tiksliai identifiкуoti“ (33).

76. Šias išvadas pritaikius ginčui pagrindinėje byloje, reikėtų konstatuoti, kad siegydamas tašką teisių klientas susiduria kaip tik su tokia situacija, nes, kaip jau minėta, jis dar negali žinoti, koks nekilnojamasis turtas bus pasiūlytas konkrečiais metais ir kokia bus jo vertė taškais. Be to, neaiški yra situacija, kai klientas pateikia savo pakaitinio naudojimosi teisę, nes būtų MRL nustato būsto klasifikaciją turėdama taškų priskyrimo tikslą, o tai reiškia, kad nuo pat pradžių kliento pasirinkimas yra ribojamas tuo nekilnojamuoju turtu, kuriam pakanka kliento turimų taškų skaičiaus. Tokiomis aplinkybėmis negalima teigti, kad sudarant pirmąjį sandorą yra žinoma susijusi informacija dėl apmokestinimo momento. Taigi Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antra pastraipa šiuo atveju turėtų būti laikoma netaikytina.

77. Objektyviai vertinant visus MRL teikiamos paslaugos aspektus, dėl šio požirio reikėtų daryti prielaidą, kad aptariamą sandorą, kuris yra esminė paslaugos savybė, sudaro kliento jau gyntų taškų teisių iškeitimas. Taigi reikėtų daryti išvadą, kad paslaugos teikimo vieta yra ta vieta, kur nekilnojamasis turtas, kurį klientas gauna už savo taškus.

Argumentai prieš šį požirį

78. Šis požiris vis dėlto turi tam tikrą trūkumą, kurie, kaip bus parodyta, iš esmės kyla dėl kai kurių atvejais sudėtingo PVM apskaičiavimo.

79. PVM, neatsižvelgiant į požirį, visuomet apskaičiuojamas pagal iš taškų teisių gautą apyvartą. Tačiau jeigu remiantis antruoju požiriu pasirenkama atsižvelgti į taškų iškeitimo, o ne taškų teisių pardavimo vietą, kliento iškeistus taškus kiekvieną kartą apskaičiuojant PVM reikės konvertuoti į taškų teises, paskui į piniginę dydį, kurį atitinka konkrečios taškų teisės. Šis dydžis suma sudarys apmokestinamą apyvartą. Tačiau nuodugniau nagrinėjant šis procesas pasirodo labai sudėtingas, ypač todėl, kad konvertavimo procesui būtinos turi būti veiksniai.

80. Vienas veiksnys, pavyzdžiui, yra kintanti atskirų taškų teisių pinigine vertė. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodoma, kad atskirų taškų teisių pirkimo kaina yra 2,50 GBP už vieną tašką teisę; tačiau sprendime taip pat nurodoma, kad kartais taikomos reklaminės nuolaidos. Tai reiškia, kad pirkimo kaina nėra pastovi ir, labai tikėtina, bus keičiama.

81. Kitas veiksnys yra neaiškus taškų teisių ir taškų konvertavimo kursas. Taškų teisių ir taškų savykės nėra tapačios. Iš tikrųjų taškų teisėmis tik sudaroma galimybė klientams turėti tam tikrą taškų skaičių, kuris jiems kasmet suteikiamas atsižvelgiant į jų turimas taškų teises. Tik taškai gali būti iškeičiami. Nesant smulkesnės faktinės informacijos, lieka neaišku, kaip kasmet yra skiriami taškai. Konkrečiai kalbant, neaišku tai, kiek tiksliai taškų klientas gali tikėtis už kiekvieną tašką teisę.

82. Svarbus šio požiūrio trūkumas yra tai, kad apyvarta gali nebūti apmokestinama ilgus laikotarpius. Tačiau teisės įgyjantys klientai ne visuomet iškeičia visus savo taškus, verčiau rinkdamiesi sutaupyti vienais metais nepanaudotus taškus kitiems metams. Tokia teisė jiems aiškiai suteikta MRL parengtuose įstatuose. Kitaip tariant, tarp taškų pirkimo ir jų panaudojimo neretai praeina ilgas laikotarpis, per kurį, jei laikomasi šio požiūrio, PVM nebus skaičiuojamas, nors klientas jau sumokėjo už savo taškų teises ir todėl mokesčių tikslais jau yra realiai vykdytas reikšmingas sandoris. Pagal šį požiūrį sandoris, žinoma, bus apmokestintas tik iškeitus taškus.

83. Pirmojo sandorio svarbą rodo tai, kad pirkimo mokesčio konvertavimo į taškų teises ir paskui į taškus procesas galiausiai reikia atsekti atgalinio skaičiavimo būdu tam, kad būtų galima nustatyti apmokestinamąjį sandorį. Tačiau toks atgalinis skaičiavimas pareikalautų iš MRL sudėtingos apskaitos tam, kad sistema būtų kuo skaidresnė tiek mokesčių mokantiems klientams, tiek mokesčių institucijoms. Paprastai klientas yra suinteresuotas užsitikrinti, kad jis būtų apmokestinamas tik nuo tos sumos, kuri atitinka jo realiai iškeitus taškus. Mokesčių institucijos savo ruožtu yra suinteresuotos užsitikrinti, kad tokia abstrakti taškų sistema, kokią naudoja MRL, nebus piktnaudžiaujama dėl mokesčių vengimo. Sprendžiant, kurį iš visų galimų požiūrių pasirinkti, šiuos svarstymus reikia atsižvelgti.

84. Per posėdį MRL spėjimo dėl praktinių problemų, kurios sietinos su šiuo požiūriu. Šiuo atžvilgiu ji, pateikdama pavyzdį, įtikinamai paaiškino, kad ilgalaikį sutarčių atveju negalima atmesti galimybių, jog per laikotarpį nuo taškų teisių įgyjimo iki taškų iškeitimo PVM tarifai gali pasikeisti, o tai dar labiau apsunkintų PVM apskaičiavimą kiekvienam atskiram klientui.

85. Kita su šiuo požiūriu susijusi problema yra tai, kad kol kas neatsakytas klausimas, kaip dėl PVM apskaičiavimo reikėtų vertinti situaciją, kai klientas neiškeičia savo taškų ir paprasčiausia leidžia baigtis jų galiojimui. Nors sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą aiškiai nenurodoma, kad taškų galiojimas gali baigtis, netiesioginai nuoroda dėl tokios galimybės, atrodo, yra pateikta įstatuose, kaip matyti iš taisyklės dėl nepanaudotų taškų perkėlimo į ateinančius metus aiškinimo.

Išvada

86. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, darau išvadą, kad tik iš pirmo žvilgsnio atrodo, jog prasmingi sprendimai gali pasiūlyti antrasis požiūris, pagal kurį atsižvelgiama į taškų iškeitimo laiką. Viena vertus, jo pranašumas yra tai, kad lengva nustatyti tiesioginį sąsają su nekilnojamoju turtu ir todėl vienareikšmiškai nustatyti paslaugos teikimo vietą. Tačiau jo įgyvendinimas tikrai gali kelti administracinių sunkumų. Kita vertus pirmasis požiūris, pagal kurį būtų remiamasi Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktu ir atsižvelgiama į konkretų nekilnojamojo turto portfelį, man atrodo pragmatiškas ir lengvai įgyvendinamas. Dėl šios priežasties rekomenduoju remtis pirmuoju požiūriu.

c) Apgyvendinimo viešbučiuose galimybės

87. Pirmiausia išdėstyti svarstymai taip pat taikytini 2 klausimo f punkte nurodytai situacijai, kai taškų teisė turėtojas galiausiai iškeičia savo taškus į apgyvendinimą MRL valdomuose viešbučiuose, jeigu tie viešbučiai taip pat patenka į laisvo būsto portfelį tuo metu, kai įgyjamos taškų teisės.

88. Nepaisant visko, apgyvendinimas viešbutyje taip pat reiškia paslaugą, kuri „susijusi su nekilnojamoju turtu“ minėtos nuostatos prasme. Tokių pozicijų gali patvirtinti Bendrijos teisės aktų leidėjas priimta 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičianti Direktyvos 2006/112/EB(34) nuostatas, susijusias su paslaugų teikimo vieta(35).

Direktyvos 2006/112 47 straipsnis – Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą pakeitusi nuostata – yra pakeistas Direktyva 2008/8 taip, kad „apgyvendinimo paslaugas viešbučiuose ar panašiuose veikiuose vykdančiuose įstaigose“ ir „teisės naudoti nekilnojamąjį turtą suteikimo ir <...> paslaugas“ taip pat reikėtų laikyti su nekilnojamojo turto susijusiomis paslaugomis.

89. Atitinkamai teisiniam vertinimui jokios įtakos neturi tai, kad pagal šią nuostatą klientai turi teisę iškeisti savo taškus už apgyvendinimą MRL valdomuose viešbučiuose. Tačiau visuomet turi būti atsižvelgiama į tai, kaip klientas įgyja taškų teises(36).

d) Paslauga, kurios negalima kvalifikuoti kaip narystės klube

90. Kad ir kaip būtų, nepritaria Jungtinės Karalystės vyriausybės nuomonei, kad aptariamą paslaugą teikimo galima kvalifikuoti kaip narystę klube ir kad turėtų būti taikoma Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalis.

91. Kaip teisingai teigia Komisija, pagrindinėje byloje aptariamas klientas moka ne už tai, kad būtų klubo narys. Jo atliekami mokėjimai nėra, pavyzdžiui, vienodo dydžio reguliarios narystės mokesčio už įvairias paslaugas. Kitaip nei byloje *Kennemer Golf*(37), kurioje kaip tik nagrinėjama tokia situacija(38), pagrindinėje byloje nagrinėjamus mokėjimus iš tikrųjų galima priskirti prie atskirų paslaugų teikimo. Nepaisant to, Jungtinės Karalystės vyriausybės atliktas kvalifikavimas po Sprendimo *RCI Europe* priėmimo, atrodo, teisiškai nepagrįstas. Toje byloje, susijusioje su verslo koncepcijos, panašios į narystę klube, vertinimu dėl PVM, Teisingumo Teismui pavyko, kruopščiai išnagrinėjus visus faktus, nustatyti abipusiais susipareigojimus paremtą įvairių mokėjų ir asociacijos teikiamą atitinkamą paslaugų santykį (39).

92. Toje byloje 9 straipsnio 2 dalies a punktas buvo taikomas, nes Teisingumo Teismas nusprendė, jog galimybė pasinaudoti pakaitinio naudojimosi teisei mainų duomenų baze nėra antraeilis siekis, o pagrindinis tikslas yra mainai arba galimybė dalyvauti tokiuose mainuose(40). Atsižvelgiant į tai, kad Teisingumo Teismas nusprendė, jog pakaitinio naudojimosi teise yra teisė nekilnojamąjį turtą, o į jo perleidimą mainais naudojimąsi analogiškais teisėmis yra su nekilnojamojo turto susijęs sandoris(41), šios nuostatos taikymas aptariamam atveju atrodo įtikinamas.

93. Todėl ginčo pagrindinėje byloje atveju negalima remtis Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalimi ir tvirtinti, jog aptariama paslauga turi būti kvalifikuojama kaip narystė klube.

e) Tarpinė išvada

94. Taigi 3 klausimo a dalį reikia atsakyti taip, kad MRL teikiamos paslaugos yra paslaugos, „susijusios su nekilnojamojo turto“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą (dabar Direktyvos 2006/112 45 straipsnis), būtinai turint omenyje tai, kas išdėstyta toliau.

95. Išplėtimo mokesčio atveju paslaugos teikimo vieta yra ten, kur nekilnojamasis turtas, kurio atžvilgiu konkretus narys turi pakaitinio naudojimosi teisę.

96. Pirkimo mokesčio atveju paslaugų teikimo vieta nustatoma atsižvelgiant į tas valstybes nares, kur paslaugų teikėjas turi nekilnojamojo turto tuo metu, kai klientas įgyja taškų teises. PVM apskaičiuojamas remiantis tose valstybėse narėse esančio laisvo nekilnojamojo turto atitinkama dalimi.

C – Neapmokestinimo galimybė

1. Apgyvandinimo užtikrinimas MRL valdomuose viešbučiuose

97. ? klausim?, ar MRL teikiama paslauga neapmokestinama PVM – kiek tai susij? su teisi? tašk? pardavimu ir apgyvendinimo MRL valdomuose viešbučiuose užtikrinimu, – reikia neabejotinai atsakyti neigiamai, nes pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunkt? apgyvendinimas viešbučiuose yra aiškiai ne?trauktas ? atleidimo nuo mokes?io atvej? s?raš?.

2. Nekilnojamojo turto, ? kur? pakaitinio naudojimosi teises turi tretieji asmenys, pateikimas

98. Ta?iau klausimas, ar MRL veikia, už atlyg? teikiant nekilnojam?j? turt?, ? kur? tretieji asmenys turi pakaitinio naudojimosi teises, yra apmokestinama PVM, reikalauja detalesnio aptarimo. Atsakymas ? š? klausim? priklauso nuo to, ar ši veikla kvalifikuotina kaip „nekilnojamojo turto nuoma“ pagal 13 straipsnio B skirsnio b punkt? ir ar taikomos kokios nors išimtys.

a) Bendro pob?džio pastabos d?l Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte numatyt? atleidimo nuo mokes?io atvej? ir išim?i?

99. Direktyvoje numatoma, kad nekilnojamojo turto nuoma yra iš principo neapmokestinama PVM. Kaip generalinis advokatas F. G. Jacobs smulkiai paaiškino savo išvadoje byloje *Blasi*(42), toks neapmokestinimas kelia tam tikr? sunkum? d?l PVM taikymo. Kitaip nei ?prastos prek?s, žem? n?ra gamybos proceso rezultatas. Nekilnojamojo turto nuoma grei?iau yra palyginti pasyvi veikla, nesukurianti didel?s prid?tin?s vert?s. Taigi, nors tai yra ekonomin? veikla, kaip tai suprantama pagal direktyvos 4 straipsn?, iš principo ji yra neapmokestinama PVM. Kitokia situacija yra 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunktyje nurodyt? sandori? atveju, nes šie sandoriai reiškia aktyvesn? nekilnojamojo turto eksploatavim? ir tai pateisina j? apmokestinim?(43).

100. Taisykl?s ir išimties santykis šioje nuostatoje galiausiai turi ?takos jos taikym? reglamentuojan?i? atskir? kriterij? aiškinimui. Pirmosios direktyvos(44) penktoje konstatuojamojoje dalyje nurodyto mokes?i? neutralumo principo padiktuotas reikalavimas taikyti mokest? kiek galima bendriau reiškia, kad PVM taikymo srities nustatymo kriterijus reikia aiškinti pla?iai. Ta?iau išimtys, t. y. atleidimo nuo mokes?io atvejai, turi b?ti aiškinami siaurai(45). Dabar jau panaikintoje Antrojoje direktyvoje(46) tai buvo perteikta tokia formuluote: „tam, kad sistema b?t? taikoma paprastai ir neutraliai, o standartinis mokes?io tarifas b?t? išlaikytas pagr?stose ribose, specialias schemas ir išimties priemones b?tina riboti“.

101. Atleidimo nuo mokes?io pagal Šešt?j? direktyv? atvejus Teisingumo Teismas visuomet aiškina siaurai – nors Direktyvoje n?ra atitinkamos nuostatos – ir remdamasis nusistov?jusia savo praktika. Taikydamas *mutatis mutandis* min?t? princip? Teisingumo Teismas nusprend?, kad „formuluot?s, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimo nuo mokes?io atvejui apibr?žti, turi b?ti aiškinamos siaurai, nes šis atleidimo nuo mokes?io atvejis yra bendro principo, pagal kur? apyvartos mokestis taikomas kiekvienam mokes?io mok?tojo už atlyg? atliekamam paslaug? teikimui, išimtis“(47).

b) „Nekilnojamojo turto nuomos“ apibr?žimas

102. Be to, Teisingumo Teismas remiasi prielaida, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje numatyti atleidimo nuo mokes?io atvejai turi savarankišk? prasm?. Bendrijos teis?je ir tod?l turi b?ti apibr?žti Bendrijos lygmeniu(48). Tai taip pat taikoma terminui „nekilnojamojo turto nuoma“, kurios esmin? ypatyb?, Teisingumo Teismo nuomone, yra tai, kad konkre?iam asmeniui suteikiama teis? „naudotis nekilnojamojo turto kaip savininkui ir nustatytu laikotarpiu už užmokest?, jokiam kitam

asmeniui negalint pasinaudoti šia teise“(49). Vertinant, ar konkretus susitarimas atitinka š? apibr?žim?, reikia atsižvelgti ? visas sandorio savybes bei aplinkybes, kuriomis jis ?vyksta(50). Lemiamas veiksnys šiuo atžvilgiu yra objektyvi sandorio esm?(51), neatsižvelgiant ? tai, kaip šalys t? sandor? pavadina(52).

103. Mano nuomone, naudojimosi teis?s, kuri? klientas gauna mainais už savo taškus, atveju šios s?lygos yra tenkinamos. Pirma, kaip MRL ?tikinamai paaiškina(53) ir dauguma proceso šali? bent jau netiesiogiai pripaž?sta, šiai teisei b?dingos savyb?s atitinka „nekilnojamojo turto nuomos“, kaip numatyta 13 straipsnio B skirsnio b punkte, savybes min?to apibr?žimo prasme. Antra, reikia pažym?ti, kad pakaitinio naudojimosi teis?, nepaisant jos teisinio pob?džio, kuris kiekvienu atveju nustatomas pagal valstybi? nari? teis?(54), tur?tojuai bet kuriuo atveju suteikia su gyvenam?j? patalp? nuoma palyginam? naudojimosi teis?(55). Tai jau esu min?jusi savo išvadoje byloje *RCI Europe*(56).

104. Iš tikr?j? atostog? b?sto suteikimo veikla, kuri? MRL vykdo komerciniais tikslais, aiškiai neapima vieno nario teisi? perleidimo kitam. Remiantis nutartimi d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim?, naudojimosi nustatytomis savait?mis teis?s yra pateikiamos valdytojai, taigi klientas negauna pa?ios pakaitinio naudojimosi teis?s. Ta?iau reikia pažym?ti, kad pakaitinio naudojimosi sutartyse dažnai numatoma galimyb? nemokamai ar už užmokest? perleisti naudojimosi teises tretiesiems asmenims ir tod?l šie asmenys taip pat gali remtis šiomis teis?mis(57). Šiuo atžvilgiu reikia daryti prielaid?, kad klientas, kuriam suteikiama teis? naudotis tokiu atostog? nekilnojamuoju turtu, ?gyja teisin? status?, kuris sulyginamas su pakaitinio naudojimosi teis?s savininko turimu statusu.

105. ?ia palaikomam „nekilnojamojo turto nuomos“ pagal 13 straipsnio B skirsnio b punkt? kvalifikavimui prieštarauja tik Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s poži?ris, kuris, mano nuomone, tikrai n?ra ?tikinamas, nes remiantis juo atsižvelgiama tik ? pirm?j? sandor? – tašk? teisi? pardavim?. Šis poži?ris grindžiamas tuo, kad, pirma, vykdan? š? sandor? perleidžiamas nepakankamai apibr?žtas nekilnojamas turtas ir, antra, kai kuriais atvejais tašk? teis?s niekuomet neiškei?iamos. Ta?iau toks poži?ris yra pernelyg formalus, nes, pirma, juo atsižvelgiama tik ? vien? MRL verslo modelio dal? ir, antra, juo visiškai neatsižvelgiama ? tikr?j? pirmojo sandorio tiksl?. Galiausiai tašk? teises klientas ?sigyja tur?damas galutin? tiksl? gauti pakaitinio naudojimosi atostog? b?stu tam tikromis savait?mis teis?(58). Tod?l kvalifikuojant naudojimosi teisi? perleidimo teisin? status? kaip „nekilnojamojo turto nuom?“ neturi reikšm?s, kad pirmojo sandorio metu gali neb?ti pakankamai žinomos nekilnojamojo turto kai kurios savyb?s, nes bet kuriuo atveju naudojimo s?lygos susitarian?iosioms šalims yra žinomos. Kaip anks?iau mat?me(59), šios naudojimo s?lygos atitinka Teisingumo Teismo PVM tikslais išpl?tot? nekilnojamojo turto nuomos s?vok?. Taigi Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s poži?r? reikia atmesti.

106. Tod?l gin?as pagrindin?je byloje yra susij?s su „nekilnojamojo turto nuoma“ min?tos nuostatos prasme. Ta?iau klausimas yra toks, ar taikoma išimtis.

c) 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunktyje numatytos išimties taikytinumas

107. Ši išimtis, kurioje nurodoma, kad „apgyvendinimui <...> viešbu?iuose ar panašias funkcijas vykdan?iose ?staigose“ atleidimas nuo mokes?io netaikomas, gali b?ti taikytina šioje byloje. Apgyvendinimas tre?i?j? asmen? pakaitinio naudojimosi b?ste šiaip ar taip gal?t? b?ti „apgyvendinimu panašias funkcijas vykdan?ioje ?staigoje“. Šiuo atžvilgiu reikia tur?ti omenyje, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunktis, kaip paties atleidimo nuo mokes?io išimtis, iš principo neturi b?ti aiškinamas siaurai, siekiant, kad galiot? taisykl? d?l ?prasto vis? apmokestinam?j? sandori? apmokestinimo(60).

108. Mokes?i? politikos poži?riu ši nuostata vis? pirma b?t? taikoma siekiant užtikrinti nuosekl?

PVM nuostatų taikymą ginant pagrindinis byloje, nes nėra jokios aiškos priežasties, kodėl trumpalaikis apgyvendinimas atostogų būste turėtų būti skirtingai vertinamas dėl mokesčių, palyginti su apgyvendinimo viešbutiuose paslaugų teikimu. Kaip matyti iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, klientas iš esmės nevaržomai gali pasirinkti iš dviejų alternatyvų. MRL apyvartos apmokestinimo susiejimas su bet kuria kliento teise pasirinkti neatitiktų mokesčių neutralumo principo, kuriuo reikalaujama, kad paprastai visi sandoriai turėtų būti apmokestinami ir vertinami dėl mokesčių vienodai(61). Tai sumažintų galimybes numatyti PVM nuostatų taikymą. Be to, nesant jokios priešingos informacijos, abiejų paslaugų teikimas nelabai skiriasi ir todėl negalima pateisinti skirtingo jų vertinimo dėl mokesčių.

109. Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunktis formuluotą rodo, kad, be apgyvendinimo viešbutiuose, gali būti kitų panašias paslaugas teikiančių staigų, kurias galima apmokestinti PVM, šiuo atžvilgiu turint omenyje, kad pagal šią nuostatą valstybės narės gali taikyti kitas išimtis atleidimo nuo mokesčių taikymo srityje. Kaip Teisingumo Teismas nurodė Sprendime *Blasi*(62), apibrėždamos apgyvendinimo paslaugų rėšis, kurios turėtų būti apmokestinamos remiantis Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunkčiu, valstybės narės turi tam tikrą kompetenciją(63). Tokių diskrecijų, tiesa, riboja nukrypimo nuo taisyklės tikslas, kuris privačiam namų nuomos atžvilgiu yra toks, kad apgyvendinimo viešbutiuose ar panašias funkcijas vykdančiose staigose paslaugų – apmokestinamas – teikimas turi būti atskirtas nuo neapmokestinamų nekilnojamojo turto nuomos sandorių. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės, perkeldamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunktį, turėjo teisę nustatyti joms priimtinus kriterijus, pagal kuriuos būtų nustatomas šis skirtumas(64). Šiuo atžvilgiu jis nusprendė, kad apgyvendinimo trukmė yra tinkamas kriterijus atskiriant apgyvendinimo viešbutiuose paslaugų teikimą (apmokestinamas sandoris) nuo privačiam namų nuomos (neapmokestinamas sandoris)(65).

110. Atsižvelgiant į tai, kad aptariamą paslaugą – apgyvendinimo atostogų būste ir apgyvendinimo viešbutiuose – teikimas iš esmės atlieka tą pačią funkciją ir nuo kitų nuomos formų skiriasi trumpa apgyvendinimo trukme, mažą mažiausia ginytina, kad minėtų teismo praktiką reikėtų taikyti *mutatis mutandis* ginant pagrindinį byloje.

d) 13 straipsnio B skirsnio b punkto antrame papunktyje numatytos teisės taikytinumas

111. Tačiau net ir visai tikėtina atveju, kai atsižvelgiant į ginčo pagrindinį byloje ypatingas aplinkybes „panašios funkcijos“ teisinis reikalavimas būtų laikomas netenkinamu, pavyzdžiui, todėl, kad apgyvendinimas MRL atostogų būste nėra tos pačios rėšies paslauga, kokią klientas priešingu atveju gautų viešbutyje(66), valstybės narės, kaip teisingai pažymi Komisija(67), bet kuriuo atveju taip pat galėtų neįtraukti šios rėšies trumpalaikio apgyvendinimo per atostogas į atleidimo nuo mokesčių taikymo sritį, remdamosi 13 straipsnio B skirsnio b punkto antru papunkčiu ir juo suteikiama diskrecija. Juk šia nuostata valstybės narės leidžiama taikyti kitas išimtis nekilnojamojo turto nuomos neapmokestinimo atžvilgiu(68). Todėl jos taikymo sritis nesusijusi su situacijomis, kurias teisės aktų leidėjas išvardijo Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1–4 papunkčiuose.

112. Iš išdėstytų svarstymų matyti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto valstybei narei nedraudžiama apgyvendinimo trečiųjų asmenų pakaitinio naudojimosi būste paslaugų teikimą už atlygą apmokestinti PVM, jeigu tokios ekonominės veiklos tikslas yra trumpalaikio apgyvendinimo paslaugų teikimas.

D – *Apibendrinimas*

113. Apibendrinant reikia pasakyti, kad galima daryti išvadą, jog tokia paslaugų teikimo, kokį atlieka MRL, suteikdama taškų teises, pirkėjui leidžiančias gauti taškų, kuriuos kasmet galima

iškeisti ? apsigyvenim? ir naudojim?si pakaitinio naudojimosi b?stu MRL poilsiaviet?se, reikia laikyti „paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu“ pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punkt? (dabar Direktyvos 2006/112 45 punktas) dalimi.

114. Ta?iau nustatant paslaugos teikimo viet? reikia atskirti paslaugas, atliekamas mainais už išpl?timo mokes?ius, nuo paslaug?, suteikiam? mainais už pirkimo mokes?ius.

115. Asociacijos, kurios komercin? veikla yra s?lyg? mainytis pakaitinio naudojimosi tam tikromis savait?mis teis?mis sudarymas, už kur? ši asociacija kaip atlyg? iš savo klient? renka išpl?timo mokest?, yra vieta, kur nekilnojamasis turtas, ? kur? atitinkamas klientas turi pakaitinio naudojimosi teis?.

116. Paslaugos, kuri? sudaro tašk? teisi? pardavimas, teikimo vieta nustatoma atsižvelgiant ? valstybes nares, kur paslaugos teik?jas turi nekilnojamojo turto tuo metu, kai ?gyjamos tašk? teis?s. PVM skai?iuojamas nuo susijusioje valstyb?je nar?je esan?io laisvo nekilnojamojo turto atitinkamos dalies.

117. Neapmokestinimas yra ?manomas atsižvelgiant ? tai, kad pirma aprašyta paslauga turi b?ti apib?dinama kaip „nekilnojamojo turto nuoma“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt? (dabar Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies I punktas). Nepaisant to, ši nuostata nedraudžia valstyb?ms nar?ms netaikyti šiai paslaugai atleidimo nuo mokes?io.

VIII – Išvada

118. Atsižvelgdama ? tai, kas išd?styta, si?lau Teisingumo Teismui ? *Court of Session* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Toks paslaug? teikimas, kok? atlieka MRL, suteikdama sutartines teises („Points Rights“), už kurias pirk?jas gali gauti tašk?, kuriuos kasmet galima iškeisti ? apsigyvenim? ir naudojim?si pakaitinio naudojimosi b?stu MRL poilsiaviet?se, turi b?ti laikomas sudaran?iu „paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu“, kaip numatyta 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas 9 straipsnio 2 dalies a punkte (dabar 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 45 straipsnis), dal?.

2. Išpl?timo mokes?i? atžvilgiu paslaugos teikimo vieta yra ten, kur nekilnojamasis turtas, ? kur? atitinkamas narys turi pakaitinio naudojimosi teis?. Pirkimo mokes?i? atžvilgiu paslaugos teikimo vieta nustatoma atsižvelgiant ? valstybes nares, kur paslaugos teik?jas turi nekilnojamojo turto tuo metu, kai klientas ?gyja tašk? teises. PVM yra skai?iuojamas nuo atitinkamoje valstyb?je nar?je laisvo nekilnojamojo turto atitinkamos dalies.

3. Pirma aprašyta paslauga turi b?ti apib?dinama kaip „nekilnojamojo turto nuoma“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkt? (dabar Direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies I punktas). Nepaisant to, ši nuostata nedraudžia valstyb?ms nar?ms netaikyti šiai paslaugai atleidimo nuo mokes?io.

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

2 – Remiantis 2007 m. gruodžio 13 d. Lisabonos sutartimi, iš dalies kei?ian?ia Europos S?jungos sutart? ir Europos bendrijos steigimo sutart? (OL C 306, p. 1), prejudicinio sprendimo proced?r? dabar reglamentuoja Sutarties d?l Europos S?jungos veikimo 267 straipsnis.

3 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23.

4 – 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimas *RCI Europe* (C-37/08, Rink. p. I-0000).

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

6 – Atitinka Direktyvos 2006/112 43 straipsnį.

7 – Atitinka Direktyvos 2006/112 45 straipsnį.

8 – Atitinka Direktyvos 2006/112 62–66 straipsnius.

9 – Atitinka Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 ir 2 dalis.

10 – 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 mokesčių institucijai jurisdikcijai. Kai jie priklauso kelių nacionalinių mokesčių institucijų jurisdikcijai, nes, pavyzdžiui, prekės buvo pergabentos į kitos valstybės narės teritoriją arba paslaugos suteiktos 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 taikomas PVM ir koks jis turi būti taikomas.

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

12 – Šiuo klausimu žr. 1985 m. liepos 4 d. Sprendimo *Berkholz* (168/84, Rink. p. 2251) 14 punktą; 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Dudda* (C-327/94, Rink. p. I-4595) 20 punktą; 1997 m. kovo 6 d. Sprendimo *Linthorst* ir kt. (C-167/95, Rink. p. I-1195) 10 punktą ir 2005 m. gegužės 12 d. Sprendimo *RAL* (C-452/03, Rink. p. I-3947) 23 punktą. Šiose bylose 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.

13 – Pagal S. Menner „Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe“, Kelnas, 1992, p. 81, ši taisyklė pagrindinis tikslas yra aiškiai apibrėžti valstybių narių mokestinių kompetencijų, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo ir neapmokestinto vartojimo.

14 – 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, kaip vartojimo mokesčio, pagrindinis principas yra tas, kad jis turėtų būti mokamas vartojimo vietoje.

15 – J. M. Communier „Droit fiscal communautaire“, Briuselis, 2001, p. 293, aiškina ši aplinkybę remdamasis Šeštosios direktyvos priėmimo istorija. Rengiant pasiūlymą dėl direktyvos manyta, kad praktiškiausia būtų atsižvelgti į įmonės verslo vietą, tačiau šiuo pasiūlymu buvo numatyta dar palyginti mažai išimčių. Tačiau išimčių skaičius išaugo vykstant baigiamosioms deryboms Taryboje, todėl norminis tekstas, kurį 1977 m. gegužės mėn. priėmė Taryba, nuo to laiko nelengva gyvendinti.

16 – Prireikus Teisingumo Teismas gali performuluoti jam pateiktus klausimus, kad pateiktų nacionaliniam teismui naudingą atsakymą, kuris leistų pastarajam išspręsti nagrinjamą bylą. Žr. 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-62/00, Rink. p. I-6325) 32 punktą; 2000 m. lapkričio 28 d. Sprendimo *Roquette Frères* (C-88/99, Rink. p. I-10465) 18 ir 19 punktus; 1999 m. kovo 4 d. Sprendimo *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola* (C-87/97, Rink. p. I-1301) 16 punktą.

17 – Šiuo atžvilgiu žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma* (C-16/93, Rink. p. I-743) 14 punktą; 1998 m. liepos 14 d. Sprendimo *First National Bank of Chicago* (C-172/96, Rink. p. I-4387) 26–29 punktus ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf* (C-174/00, Rink. p. I-3293) 39 punktą.

18 – Žr. MRL rašytinį pastabų 3.32 punktą, p. 14.

19 – Žr. MRL rašytinį pastabų 3.33 punktą, p. 14.

20 – Sprendimo *RCI Europe*, minėto 4 išnašoje, 39 ir 40 punktai.

21 – Šiuo atžvilgiu taip pat žr. R. Weiermayer, minėto 11 išnašoje, p. 134.

22 – Žr. MRL rašytinį pastabų 7, 9 ir 22 puslapius, Jungtinės Karalystės vyriausybės rašytinį pastabų 20 punktą 8 puslapyje ir Graikijos vyriausybės rašytinį pastabų 23 punktą.

23 – Žr. MRL rašytinį pastabų 3.22 punktą 11 puslapyje ir 5.10 punktą 22 puslapyje.

24 – Žr., be kita ko, 1984 m. vasario 22 d. Sprendimo *Kloppenburger* (70/83, Rink. p. 1075) 11 punktą; 1987 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Danija prieš Komisiją* (348/85, Rink. p. 5225) 19 punktą; 1998 m. spalio 1 d. Sprendimo *Jungtinė Karalystė prieš Komisiją* (C-209/96, Rink. p. I-5655) 35 punktą; 2001 m. lapkričio 22 d. Sprendimo *Nyderlandai prieš Tarybą* (C-301/97, Rink. p. I-8853) 43 punktą ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Sudholz* (C-17/01, Rink. p. I-4243) 34 punktą.

25 – Generalinio advokato P. Maduro išvados byloje *Optigen ir kt.* (sujungtos bylos C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, Rink. p. I-483) 30 punktas.

26 – Šiuo atžvilgiu žr. M. Ridsdale „Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT“, *EC Tax Review*, 2005, Nr. 2, p. 87. Taip pat žr. B. Terra ir J. Kajus, minėti 10 išnašoje, p. 36, kur kalbama apie ypatingą teisinio saugumo principo reikšmę mokesčių teisyje.

27 – 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Heger* (C-166/05, Rink. p. I-7749) 24 punktas.

28 – Generalinio advokato E. Sharpston išvados byloje *Heger*, nurodytos 14 išnašoje, 31 ir 33 punktai.

29 – 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council* (102/86, Rink. p. 1443) 11 ir 12 punktai ir Sprendimo *Tolsma*, minėto 17 išnašoje, 13 punktas.

30 – Šiuo atžvilgiu žr. Sprendimą *RCI Europe*, kuris aiškiai pagrįstas panašia logika. Teisingumo Teismas, pavyzdžiui, 28 punkte, teisingai pažymėjo, kad nagrinėjamo verslo modelio atveju „sumokėjus stojimo mokestį narys iš pradžių tegauna prieigą prie „RCI Weeks“ mainų programos, tačiau dalyvavimas tokioje programoje pakaitinio naudojimosi teisių turėtojui nesuteiktų jokios naudos, jeigu jis neketintų išmainyti savo teisės į kitą narį teisę“. Toliau 29 punkte jis nurodė, kad „net turint omenyje skirtingas „RCI Weeks“ sistemos stadijas galioja teiginys, kad jei nebūtų ketinimo išmainyti pakaitinio naudojimosi teisės *RCI Europe* sukurtoje rinkoje, stojimo mokestis ir metinis nario mokos neturėtų jokios prasmės“.

31 – 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *BUPA* (C-419/02, Rink. p. I-1685).

32 – Ten pat, 48 punktas.

33 – Ten pat, 50 punktas.

34 – OL L 44, p. 11.

35 – B. Terra ir J. Kajus, minėti 10 išnašoje, p. 514, šios nuostatos formuluotą pakeitimą laiko tik esamos teisės padėties paaiškinimu. Jų teigimu, tokių pozicijų patvirtina Direktyvos 2008/8 šešta konstatuojamoji dalis, kur nurodoma, kad konkrečios išimtys, kuriomis siekiama užtikrinti apmokestinimo pagal vartojimo vietų principo taikymą, iš esmės grindžiamos esamais kriterijais.

36 – Dėl taškų teisių įgyjimo sąlygų žr. šios išvados 53 punktą.

37 – Sprendimas *Kennemer Golf*, minėtas 17 išnašoje.

38 – Ten pat.

39 – Sprendimo *RCI Europe*, minėto 4 išnašoje, 34 ir 35 punktai.

40 – Ten pat, 35 punktas.

41 – Ten pat, 37 punktas.

42 – 1997 m. rugsėjo 25 d. generalinio advokato F. G. Jacobs išvados byloje *Blasi* (C-346/95, Rink. p. I-481) 15 ir 16 punktai.

43 – Žr. panašias išvadas generalinio advokato A. La Pergola 1999 m. kovo 18 d. išvados byloje *Amengual* (C-12/98, Rink. p. I-527) 9 punkte ir generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer 2004 m. gegužės 4 d. išvados byloje *Temco Europe* (C-284/03, Rink. p. I-11237) 24 punkte.

44 – 1967 m. balandžio 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (OL L 71, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3).

45 – Šiuo atžvilgiu žr. C. Lohse „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, minėta 11 išnašoje, p. 62.

46 – 1967 m. balandžio 11 d. Antroji Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos struktūra ir taikymo tvarka (OL L 71, p. 1303). Panaikinta Šeštosios direktyvos 37 straipsniu.

47 – 1989 m. birželio 15 d. Sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Rink. p. 1737) 13 punktas; 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Bulthuis/Griffioen* (C-453/93, Rink. p.

1997 m. birželio 5 d. Sprendimo *SDC* (C-2/95, Rink. p. I-3017) 20 punktas; 1998 m. vasario 12 d. Sprendimo *Blasi* (C-346/95, Rink. p. I-481) 18 punktas; 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Gregg* (C-216/97, Rink. p. I-4947) 12 punktas; 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-359/97, Rink. p. I-6355) 64 punktas; 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Airiją* (C-358/97, Rink. p. I-6301) 52 ir 55 punktai; 2001 m. sausio 18 d. Sprendimo *Stockholm Lindöpark* (C-150/99, Rink. p. I-493) 25 punktas; 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Sinclair Collis* (C-275/01, Rink. p. I-5965) 23 punktas; 2004 m. lapkričio 18 d. Sprendimo *Temco Europe* (C-284/03, Rink. p. I-11237) 17 punktas ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (C-428/02, Rink. p. I-1527) 29 punktas.

48 – Žr. 1987 m. kovo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* (235/85, Rink. p. 1471) 18 punktą; Sprendimo *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, minėto 47 išnašoje, 11 punktą; Sprendimo *SDC*, minėto 47 išnašoje, 21 punktą; 1998 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Institute of the Motor Industry* (C-149/97, Rink. p. I-7053) 17 punktą; Sprendimo *Komisija prieš Airiją*, minėto 47 išnašoje, 51 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Försäkringsaktiebolaget Skandia* (C-240/99, Rink. p. I-1951) 32 punktą; 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimo *Ambulanter Pflegedienst Kügler* (C-141/00, Rink. p. I-6833) 25 punktą; 2003 m. sausio 16 d. Sprendimo *Maierhofer* (C-315/00, Rink. p. I-563) 25 punktą; Sprendimo *Sinclair Collis*, minėto 47 išnašoje, 22 punktą; Sprendimo *Temco Europe*, minėto 47 išnašoje, 16 punktą; Sprendimo *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, minėto 47 išnašoje, 27 punktą; 2007 m. balandžio 19 d. Sprendimo *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05, Rink. p. I-3225) 15 punktą ir 2007 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Walderdorff* (C-451/06, Rink. p. I-10637) 16 punktą.

49 – 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Goed Wonen* (C-326/99, Rink. p. I-6831) 55 punktas; 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International* (C-108/99, Rink. p. I-7257) 21 punktas ir Sprendimo *Sinclair Collis*, minėto 47 išnašoje, 25 punktas.

50 – Žr. Sprendimo *Stockholm Lindöpark*, minėto 47 išnašoje, 26 punktą.

51 – Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, minėto 49 išnašoje, 33 punktas.

52 – Sprendimo *Maierhofer*, minėto 48 išnašoje, 39 punktas.

53 – Žr. MRL rašytinį pastabų 3.18 punktą 9 puslapyje.

54 – 1994 m. spalio 26 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 94/47/EB dėl pirkėjų apsaugos, susijusios su teisėmis tam tikru laiku naudotis nekilnojamaisiais daiktais pirkimo sutarčių tam tikrais aspektais (OL L 280, p. 83; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk., 13 t., p. 315), 1 straipsnyje nustatoma, kad valstybės narės, be kita ko, „atsako už <...> teisių, kurios yra šioje direktyvoje aptariamų sutarčių objektas, teisių apibrėžimą“. Šios direktyvos 2 straipsnyje pakaitinio naudojimosi teisė atitinkamai apibrėžiama kaip teisė „naudotis nekilnojamoju daiktu ar daiktais per apibrėžtą arba apibrėžtiną metų laikotarpį, kuris negali trukti trumpiau negu savaitė“.

55 – U. Kelp „Time-Sharing-Verträge“, Baden Badenas, 2005, p. 118 ir paskesni, nurodoma, kad pagrindinis pakaitinio naudojimosi elementas prievolių teisės požiūriu yra gyvenamųjų patalpų pateikimas, nes be to atostogų paskirties gyvenamųjų patalpų pakaitinis naudojimas būtų neįsivaizduojamas. Todėl teisės literatūroje vyrauja požiūris, kad pagrindinis sutartinių santykių aspektas yra nuomos teisė. Autorės nuomone, taip atsitiktų, jei paslaugos apsiribotų pakaitinio naudojimosi turto priežiūra, valymu ir tvarkymu, juolab kad nuomos objekto priežiūra ir tikrosios nuomos sutartyse priskiriama nuomotojo pareigoms. Be to, valymas ir objekto tvarkymas, palyginti su gyvenamųjų patalpų suteikimu, yra antraeilės, papildomos paslaugos.

56 – Žr. mano 2009 m. balandžio 2 d. išvados byloje *RCI Europe* (C-37/08, Rink. p. I-0000) 123

punkt?.

57 – B. Vanbrabant „Time-Sharing“, Briuselis, 2006, p. 48, nurodoma, kad vykstant mainams naudojimosi teisės neperduodamos. Mainai tik suteikia prievolės reikalavimo teisę naudotojams ir (arba) žmonei, valdančiai mainų klubą. U. Kelp, minėta 55 išnašoje, p. 26, mano, kad galimybė perleisti naudojimosi teises tretiesiems asmenims yra dabartinės mainų klubų sąrankos priežastis. Pakaitinio naudojimosi teisių turėtojai, kurie nenori pasinaudoti teise asmeniškai, patys turėtų pasirinkti savo naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisių perdavimu. Visiškai lanksti ir todėl platesniam klientų ratui židomi pakaitinio naudojimosi sistema tampa tik traukus objektą mainų organizacijai, kuri koordinuoja turinčių teisę ja naudotis asmenų pakeidavimus dėl mainų.

58 – Žr. šios išvados 74 punktą.

59 – Žr. šios išvados 103 punktą.

60 – Žr. Sprendimo *Blasi*, minėto 47 išnašoje, 19 punktą ir generalinio advokato F. G. Jacobs išvados toje byloje 18 punktą. Generalinio advokato nuomone, žodžius „panašias funkcijas vykdančios staigos“ reikėtų aiškinti plačiai, nes jį tikslas yra užtikrinti, kad laikino apgyvendinimo paslaugų, panašių ir todėl galbūt konkuruojančių su teikiamomis viešbučiuose, teikimas būtų apmokestinamas.

61 – Žr. šios išvados 100 punktą.

62 – Žr. Sprendimą *Blasi*, minėtą 47 išnašoje.

63 – Ten pat, 21 punktas.

64 – Ten pat, 22 punktas.

65 – Ten pat, 23 punktas.

66 – Šiuo atžvilgiu kai kurios sutarties nuostatos yra lemiamos. Išvadoje byloje *Blasi* generalinis advokatas F. G. Jacobs dar prielaidą, kad apmokestinamasis asmuo, pavyzdžiui, siūlydamas trumpam laikui išsinuomoti būstą, iš esmės atlieka tą pačią funkciją kaip ir apmokestinamasis asmuo viešbutyje ir su juo konkuruoja. Esminis tokios nekilnojamojo turto nuomos ir neapmokestinamos gyvenamojo nekilnojamojo turto nuomos skirtumas yra laikinas apgyvendinimo pobūdis. Bet kuriuo atveju labiau tikėtina, kad trumpalaikis nekilnojamojo turto nuoma apims tokias papildomas paslaugas, kaip antai patalynės suteikimas ir pastatų bendrojo naudojimo patalpų ar netgi paties būsto valymas; be to, tokia nuoma susijusi su aktyvesniu nekilnojamojo turto eksploatavimu nei ilgalaikis nekilnojamojo turto nuomos atveju, nes reikalinga didesnė priežiūra ir tvarkymas.

67 – Žr. Komisijos rašytinių pastabų 46 punktą.

68 – Žr. 1993 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Lubbock Fine* (C-63/92, Rink. p. I-6665) 13 punktą ir 2000 m. vasario 3 d. Sprendimo *Amengual* (C-12/98, Rink. p. I-527) 10 punktą.