

ENERĢLADVOKĀTES VERICAS TRSTENJAKAS [VERICA TRSTENJAK]

SECINĀJUMI,

sniegti 2010. gada 7. septembrī 1(1)

Lieta C-270/09

Macdonald Resorts Limited

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Court of Session of Scotland (Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesības – Saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze 9. panta 2. punkta un 13. panta B daļas b) punkta interpretācija – Nekustamā īpašuma iznomāšanas un izīrēšanas atbrīvošanas no nodokļa jēdziens – Atkāpes – Tiesību uz punktiem pārdošana, ko veic brīvdienu klubs un kas piešķir tiesības izmantot daļai lietojuma tiesības uz brīvdienu mētnīm konkrētā gadā

Satura rādītājs

I – Ievads

II – Atbilstošās tiesību normas

III – Lietas apstākļi

IV – Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

V – Tiesvedība Tiesā

VI – Lietas dalībnieku galvenie argumenti

A – Par attiecīgo pakalpojumu klasifikāšanu

B – Par nodokļa uzlikšanas vietu un iespēju piemērot atbrīvojumu no nodokļa

VII – Juridiskais vērtējums

A – Ievada piezīmes

- 1) Vienota noteikuma par pakalpojuma sniegšanas vietu nepieciešamība
- 2) Noteikumu par pakalpojuma sniegšanas vietu pamatprincipi
- 3) Nepieciešamība no jauna iedalīt prejudiciālos jautājumus

B – Par attiecīgā pakalpojuma un tā sniegšanas vietas klasifikāciju

- 1) Sinalgmatisku attiecību nepieciešamība
- 2) Dažādie atlīdzības veidi
- 3) Atsevišķu pakalpojumu vērtējums pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanas nolūkosh
 - a) Atlīdzība par statusa paaugstināšanu
 - i) Attiecīgā pakalpojuma klasifikācija
 - ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana
 - b) Atlīdzība par pirkumu
 - i) Attiecīgā pakalpojuma klasifikācija
 - ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

– Pirmā pieeja: piesaiste konkrētam nekustamo īpašumu fondam

Tiešas saistības ar nekustamo īpašumu nepieciešamība

Tieša saikne starp pakalpojumu un atlīdzību

Rezultāts

– Otrā pieeja: punktu izmantošanas brīdis kā piesaiste

Argumenti par šīs pieejas izmantošanu

Argumenti pret šīs pieejas pielietošanu

Rezultāts

- c) Par izmitināšanas iespēju viesnīcās
- d) Neiespējamība klasificēt kā dalību klubā
- e) Starpsecinājums

C – Par iespēju piemērot nodokļa atbrīvojumus

- 1) Starpniecība apmešanās vietu nodrošināšanā MRL pārvaldītāja iesniegums
- 2) Starpniecība apmešanās vietu nodrošināšanā nekustamajos īpašumos, uz kuriem trešajam personam ir daļēja lietojuma tiesības
- a) Vispārīgi par atbrīvojumiem no nodokļa un Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā noteiktajiem izņēmumiem
- b) Jādzied "nekustamo īpašumu izīrēšana"
- c) 13. panta B daļas b) punkta 1. apakšpunktā ietvertā izņēmuma noteikuma piemērošana
- d) 13. panta B daļas b) punkta otrajā daļā ietvertā pilnvarojuma piemērojamība

D – Slēdziens

VIII – Secinājumi

I – Ievads

1. Skotijas *Court of Session* (turpmāk tekstā – "iesniedzējtiesa") saskaņā ar EKL 234. pantu (2) līdz Eiropas Savienības Tiesu sniegt prejudiciālu nolikumu par vairākiem jautājumiem, kuru interpretācijā Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK par to, kuru saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva") (3) 9. panta 2. punktu un 13. panta B daļas b) punktu.
2. Uzdotie prejudiciālie jautājumi ir gan par konkrētu pakalpojumu, kas tiek sniegts, iegādājoties daļēja lietojuma tiesības [timesharing], klasifikāciju pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanas nolūkā, gan par kritērijiem, kas ir būtiski, nosakot pakalpojuma sniegšanas vietu nodokļu uzlikšanas nolūkā. Iemesls lūgumam sniegt prejudiciālu nolikumu ir tiesvedība starp *Macdonald Resorts Limited* (turpmāk tekstā – "MRL"), Apvienotajā Karalistē reģistrētu uzņēmumu, kura veikta saimnieciskā darbība ietver daļēja lietojuma tiesību pārdošanu, un *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes; turpmāk tekstā – "HMRC") par nodokļa piemērošanu noteiktiem izņēmumiem no šā uzņēmuma pašpārvaldes, kura ietvaros saskaņā ar īpašu punktu sistēmā par atlīdzību tiek piešķirtas daļēja lietojuma tiesības.
3. Konkrētā lieta zināma mērķi ir lūdzīga lietai *RCI Europe*, kurā Tiesa 2009. gada 3. septembrī ir pasludinājusi spriedumu (4), jo arī šajā gadījumā galvenais jautājums ir par pievienotās vērtības nodokļa režīma piemērošanu darījumiem kopsakarā ar daļēja lietojuma tiesību iegādi. Vienlaikus ir pamanāmas būtiskas atšķirības, galvenokārt attiecībā uz MRL pārvaldi. Līdz ar to Tiesas izdarītie secinājumi spriedumā lietā *RCI Europe* vajadzības gadījumā var tikt izmantoti kā izejas punkts, juridiski vērtējot pašreiz izskatāmo lietu.

II – Atbilstošās tiesību normas

4. Sestajā direktīvā ir paredzēti noteikumi par apliekamā darījuma vietas noteikšanu. Šīs direktīvas jaunā redakcija ir izteikta ar 2007. gada 1. janvārī spēkā stājušos Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvu 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (5), lai gan pamata lietai piemērojams tiesību normas tajā ir pārēmtas bez grozījumiem.

5. Sestās direktīvas 9. panta 1. punkts (6) ir paredzēts šāds vispārīgais noteikums:

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

6. Sestās direktīvas 9. panta 2. punkts (7) ir paredzēti daži paši noteikumi. Saskaņā ar šo noteikuma a) apakšpunktu “ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšanas vieta, ieskaitot nekustamo īpašuma aģentu un ekspertu pakalpojumus, kā arī būvdarbu sagatavošanas un koordinācijas pakalpojumus, piemēram, arhitektu un būvdarbu uzraudzības uzņēmumu pakalpojumus, ir vieta, kur atrodas īpašums”.

Sestās direktīvas 10. panta 2. punkts (8) ir noteikts šādi:

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

b) nodoklis kāst “iekasjams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek un nodoklis kāst iekasjams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. Preču piegādes, izņemot 5. panta 4. punkta b) apakšpunktā minētās preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada vēlīkus rīcinu pērkātus vai maksājumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rīcinu pērkati vai maksājumi. Dalībvalstis var paredzēt, ka dažos gadījumos preču piegādes un pakalpojumu sniegšanu, kas īstenota pastāvīgi kādā laika periodā, uzskata par tūdu darbību, kas īstenotas vismaz viena gada intervālos.

Tomēr, ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojumu izpildes, nodoklis kāst iekasjams lādz ar maksājuma saēšanu un par saēmo summu.

Neatkarīgi no iepriekš izklāstītajiem noteikumiem dalībvalstis var noteikt, ka dažiem darījumiem vai nodokļa maksātāju kategorijām nodoklis kāst iekasjams vai nu:

- ne vēlīk par faktāras izdošanu vai
- ne vēlīk par cenas saēšanu, vai
- gadījumā, ja nav izdota faktāra vai [tā] ir izdota vēlu, – noteiktā laikā no darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, dienas.”

7. Sestās direktīvas 13. panta B daļā (9) ir ietverti šādi noteikumi:

“Cikt?l tas nav pretrun? ar citiem Kopienas noteikumiem, dal?bvalstis atbr?vo t?l?k min?t?s darb?bas atbilst?gi noteikumiem, ko t?s pie?em, lai nodrošin?tu pareizu un god?gu šo atbr?vojumu piem?rošanu un lai nepie?autu nek?du nodok?u nemaks?šanu, apiešanu vai ?aunpr?t?gu izmantošanu:

[..]

b) nekustam? ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu, iz?emot:

1. Izmitin?šanu, k? t? defin?ta dal?bvalstu likumos, viesn?cu nozar? vai l?dz?gas funkcijas nozar?s, ieskaitot izmitin?šanu t?ristu nometn?s vai zemes gabalos, kas izveidoti par nometnes viet?m;
2. Telpu un zemes gabalu iz?r?šanu transportl?dzek?u novietošanai;
3. Past?v?gi uzst?d?tu iek?rtu un meh?nismu iz?r?šanu;
4. Seifu ?ri.

Dal?bvalstis var piem?rot papildu iz??mumus š? atbr?vojuma darb?bas jomai”.

III – Lietas apst?k?i

8. *MRL* ir Skotij? (Apvienotaj? Karalist?) re?istr?ta sabiedr?ba, kas nav kot?ta birž?. T? veic saimniecisko darb?bu, p?rdodot da?laika lietojuma ties?bas (*Timesharing* ties?bas) uz šaj? dal?bvalst? un Sp?nij? esošajiem nekustamajiem ?pašumiem un veicot ar to saist?to ?pašumu apsaimniekošanu, k? ar? sniedzot citus ar iepriekš min?taj?m darb?b?m saist?tus pakalpojumus. *MRL* p?rvalda vair?kas br?vdienu m?tnes ab?s valst?s, k? ar? viesn?cu ??di Apvienotaj? Karalist?. *HMRC* ir Apvienotaj? Karalist? par pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?šanu atbild?g? iest?de.

9. L?dz 2003. gadam *MRL* p?rdot?s da?laika lietojuma ties?bas ietv?ra konkr?tās da?laika lietojuma ties?bu ned??as: uz??muma klienti maks?ja tai par uz ilg?ku vai nenoteiktu laiku past?voš?m ties?b?m dz?vot konkr?t? nekustam? ?pašum? noteiktu laiku – parasti vienu vai divas noteiktas ned??as viena gada laik?. Klientiem bija j?sedz ikgad?j?s ?pašuma apsaimniekošanas izmaksas. *MRL* par atl?dz?bu, ko t? sa??ma no da?laika lietojuma ties?bu uz konkr?t?m ned??m pirc?jiem, maks?ja pievienot?s v?rt?bas nodokli atkar?b? no attiec?g? ?pašuma atrašanās vietas un vecuma. Attiec?gi, ja ?pašums atrad?s Apvienotaj? Karalist? un bija jaun?ks par trim gadiem, tika maks?ta pievienot?s v?rt?bas nodok?a pamatlíkme. Ar ?pašumiem, kas atrad?s Apvienotaj? Karalist? un bija vismaz tr?s gadus veci, saist?tie dar?jumi tika uzskat?ti par t?diem, kas ir atbr?voti no pievienot?s v?rt?bas nodok?a. Š?da r?c?ba bija atbilstoša *HMCR* uzskatam par ties?bu aktu pievienot?s v?rt?bas nodok?a jom? piem?rošanu pakalpojumiem saist?b? ar da?laika lietojuma ties?bu pieš?iršanu uz noteikt?m ned??m. Ar ?pašumiem, kas atrad?s Sp?nij?, saist?tie dar?jumi tika uzskat?ti nevis par t?diem, kuriem piem?ro Apvienotaj? Karalist? sp?k? esošo pievienot?s v?rt?bas nodokli, bet gan t?diem, kuriem piem?ro Sp?nijas pievienot?s v?rt?bas nodok?a rež?mu. Attiec?gi pievienot?s v?rt?bas nodoklis par apsaimniekošanas izdevumiem tika maks?ts Apvienotaj? Karalist? vai Sp?nij?.

10. 2003. gada oktobr? *MRL* ieviesa jaunu da?laika lietojuma ties?bu preci ar nosaukumu “Options by Macdonald Hotels and Resorts” (turpm?k tekst? – “opciju programma”). Lai opciju programma s?ktu veism?gi darboties, *MRL* nodibin?ja klubu ar nosaukumu “Options by Macdonald Hotels and Resorts” (turpm?k tekst? – “klubs”) – bezpe??as organiz?ciju bez juridiskas personas statusa, kuras darb?bu reglament? rakstveida stat?ti un kuras galvenais m?r?is ir š?ds:

“nodrošināt biedriem tiesības rezervēt brīvdienu mētnes un citus papildu pakalpojumus konkrētiem laika posmiem katru gadu turpmāk aprakstīto 30 gadu laikā saskaņā ar šajos statūtos noteikto kārtību”.

11. No iesniedzējtiesas lūguma izriet, ka kluba statūti un ar to saistītie līgumi ir saturiski sarežģīti dokumenti, tāpēc būtības no tiem var secināt šādas kluba pazīmes:

i) klubam vajadzētu darboties 30 gadus sākot ar 2003. gada 3. oktobri, proti, līdz 2033. gada 2. oktobrim;

ii) statūtiem, no tiem izrietošajām dalībnieku tiesībām un ar tiem saistītiem līgumiem piemēro Skotijas tiesību aktus;

iii) saskaņā ar statūtiem *MRL* ir dibinātāja, kuras tiesības un pienākums ir vadīt klubu un vadīt tās lietas, būt par programmas vadītāju un veikt visas nepieciešamās darbības, kuras tā uzskata par nepieciešamām šīs mērķa sasniegšanai;

iv) katram biedram ir viena balss par katru no tam piešķirtajām tiesībām uz punktiem;

v) *MRL* kā dibinātāja iecēla administratoru un aptuveni 2003. gada oktobrī nodeva tam visas nepieciešamās nedēļu lietojuma tiesības uz tam piederošajām dzīvojamām platībām. Saskaņā ar statūtiem *MRL* bija tiesības uz ar šo dzīvojamo platību saistītajām tiesībām uz punktiem. Šīs tiesības uz punktiem (kā arī visas vēlāk no *MRL* puses administratoram nodotās tiesības uz mētnēm) *MRL* var pārdot vienkāršajiem biedriem. “Tiesību uz punktiem” koncepcija tiek paskaidrota tālāk vii) apakšpunktā;

vi) *MRL* klienti, kuri piesakās dalībai klubā un izpilda attiecīgos dalībnieku nepieciešamos nosacījumus, kļūst par vienkāršajiem opciju programmas dalībniekiem. Viņi iegūst tiesības uz punktiem, tās nopirkt no *MRL* (skat. iepriekš minēto) vai nododot administratoram lietojuma tiesības uz noteiktām nedēļām (paskaidrojumu skat. tālāk viii) apakšpunktā);

vii) saskaņā ar statūtiem *MRL* piešķir vārtību visām dalībnieku nedēļu lietojuma tiesībām. Vārtība tiek izteikta kā konkrēts punktu skaits, kas atkarīgs no mētnes atrašanās vietas, standarta un veida, kā arī no gadalaika. Dalībniekiem katru gadu atkarībā no viņiem piederošajām tiesībām uz punktiem tiek piešķirts konkrēts punktu skaits. Konkrētajā gadā dalībnieki var tos izmantot, lietojot mētni pēc savas izvēles konkrētā laika posmā un nepārsniedzot viņiem piederošo punktu vārtību. Jādzīens “tiesības uz punktiem” nozīmē dalībnieku tiesības uz ikgadēju punktu saņemšanu, lai šādā veidā tie varētu izmantot savas mētnes lietojuma tiesības attiecīgajā gadā. Dalībnieku tiesības izmantot punktus ir atkarīgas no mētnes pieejamības izvēlējoties laiku un atpūtas vietu;

viii) personai, kura grib kļūt par opciju programmas dalībnieku, nav jāmaksā iestāšanās maksa, bet gan kā parastam biedram ir jāiegūst tiesības uz punktiem. To var izdarīt divos veidos. Pirmkārt, tiesības uz punktiem var nopirkt no *MRL* (pašreizējās tiesības uz vienu punktu cena ir GBP 2,5, lai gan periodiski reklāmas nolūkos var tikt piedāvātas atlaides). Pirkums notiek, klientam ar *MRL* noslēdzot punktu pirkuma līgumu. Otrkārt, tiesības uz punktiem var iegūt, 1) nododot administratoram iepriekš no *MRL* nopirktās nedēļu lietojuma tiesības un 2) samaksājot “atlīdzību par statusa paaugstināšanu”. Otro metodi tiesības uz punktiem iegūšanai var īstenot divos veidos. Persona, kurai jau pieder *MRL* daļa laika lietojuma tiesības, var ietvert savu pašumu opciju programmā, noslēdzot ar *MRL* “līgumu par statusa paaugstināšanu” un tādējādi iegūstot šādu daļa laika lietojuma tiesību atbilstošas tiesības uz punktiem. Otrā iespēja personai, kura vēlas kļūt par dalībnieku un kurai vēl nepieder daļa laika lietojuma tiesības, ir noslēgt ar *MRL* “atpiršanas un statusa paaugstināšanas līgumu”, saskaņā ar kuru persona nopirkt nedēļu

lietojuma tiesības un vienlaikus tās nodod iekāpšanai opciju programmā. Dalībnieki, kuri ir nosīguši vienu no minētajiem līgumiem, tiek saukti par “dalībniekiem ar paaugstinātu statusu”. Tie veido pašu biedru grupu starp parastajiem biedriem. Dalībnieks ar paaugstinātu statusu savas nedēļu lietojuma tiesības konkrētajā gadā var izmantot tikai attiecīgā gada pirmajos divos mēnešos. Ja dalībnieks izlemj neizmantot šīs tiesības, viņam tiek piešķirts atbilstošs punktu skaits, kurus viņš var izmantot citu opciju programmā ietvertu mēģinājumu izmantošanai; viņam pieder šīs nedēļu lietojuma tiesības, kuras viņš ir nodevis administratoram, ir pieejamas izmantošanai citiem dalībniekiem, kuri konkrētajā gadā jūnijā vēl las izmantot punktus, lai rezervētu attiecīgās mēģinājumu izmantošanu šajā nedēvē;

ix) papildus iepriekš minētajam parastie biedri uzņemas pienākumu segt ikgadējās administratīvās izmaksas atbilstoši to tiesību uz punktiem skaitam un mēģinājumu rezervāciju apstrādei nepieciešamās izmaksas punktu izmantošanas brīdī. Maksājums *MRL* tiek veikts Skotijā;

x) parastie biedri jebkurā laikā var no *MRL* nopirkt papildu tiesības uz punktiem;

xi) saskaņā ar statātiem *MRL* var noteikt, ka dalībnieki var apmainīt punktus pret izmitināšanu *MRL* pārvaldītajās viesnīcās vai pret citām priekšrocībām. Praksē *MRL* ir noteicis, ka dalībnieki tūlīt vietā, lai ar punktiem apmaksātu dzīvošanu daļai laika lietojuma tiesību mēģinājumu, var arī lūgt pat 10 mēnešiem iepriekš pieprasīt punktu apmainīšanu pret trim, četru vai septiņu diennaktīm vienā no vairāk nekā 70 viesnīcām, ja vien istabas ir pieejamas. Rezervācijai nepieciešamais punktu skaits ir atkarīgs no attiecīgās kategorijas, kura ir noteikta katrai viesnīcai, kas piedalās šajā programmā. Pēc rezervācijas apstiprināšanas *MRL* ir atbildīga viesnīcai par izmitināšanas izmaksu segšanu;

xii) statātos ir noteikts, ka dalībnieki pēc pieprasījuma var uzkrāt gada laikā neizmantotos punktus un izmantot tos nākamajā gadā. Dalībnieks var visus savus punktus uzkrāt, ja viņš attiecīgā pieprasījumu iesniedz ne vēlāk kā deviņus mēnešus pirms konkrētā gada beigām, savukārt 50 % no punktiem dalībnieks var uzkrāt, ja viņš pieprasījumu iesniedz vēlāk nekā deviņus, bet agrāk nekā trīs mēnešus lūdz gada beigām;

xiii) saskaņā ar statātiem dalībnieki vēlākais trīs mēnešus pirms gada beigām var saņemt punktus no punktiem, kas tiem pienākas par nākamā gada, ja viņi vēl las veikt rezervāciju, kurai ir nepieciešams vairāk punktu, nekā viņiem pienākas saskaņā ar tiesību uz punktiem esošajā gadā. Šādā gadījumā, veicot rezervāciju, viņiem ir jāsamaksā arī prognozējamās nākamā gada administratīvās izmaksas;

xiv) saskaņā ar statātiem *MRL* arī var noteikt, ka dalībniekiem ir pieejamas tūlīt (proti, trešo personu piedāvātas) apmaiņas programmas, kas paredzētas daļai laika lietojuma tiesību izmantošanai, un ka tie var kļūt par šo programmu biedriem. *MRL* sadarbojas ar vienu no šādu programmu, kas darbojas ar nosaukumu “Interval International”. Pievienojoties opciju programmai, tās biedri bez atsevišķas samaksas uz diviem gadiem kļūst arī par “Interval International” biedriem. Pēc šī termiņa beigām dalībnieki, nosīdzot atsevišķu vienošanos un sedzot visus izdevumus, var turpināt savu daļu “Interval International”. Dalība “Interval International” dod kluba biedriem tiesības opciju programmas ietvaros iegūt šīs nedēļu lietojuma tiesības, kuras viņi ir saņēmuši, nododot viena gada laikā viņiem piederšos punktus, apmainīt pret tūlīt mēģinājumu izmantošanu, kuras ir deponējuši citi “Interval International” dalībnieki. Saskaņā ar statātiem *MRL* ir tiesības izbeigt līgumu par piederību konkrētai tūlīt daļai laika lietojuma tiesību apmaiņas programmai vai mainīt šāda līguma nosacījumus;

xv) *MRL* ir pilnvarota jebkurā brīdī izslēgt no opciju programmas nedēļu lietojuma tiesības, kuras tūlīt ir nodevusi administratoram (skat. iepriekš v) apakšpunktu). Tomēr *MRL* ir jānodrošina, ka vienmēr ir pieejams pietiekams daudzums mēģinājumu, lai varētu tikt izmantotas visas tiesības uz

punktiem, kas pieder tai un parastajiem biedriem. Punktu piešķiršanas nolūkā *MRL* ir arī tiesības noteikt un mainīt mērtību klasifikāciju, kā arī no jauna izveidot punktu un tiesību uz punktiem sistēmu, paaugstinot vai samazinot to skaitu, taču saglabājot to iepriekšējo attiecību, ar nosacījumu, ka tiek saglabāta to vērtība.

IV – Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

12. Pamata lieta ir par to, kā, nosakot pievienotās vērtības nodokļa maksāšanas pienākumu, pareizi klasificēt pakalpojumus, kurus sniedz *MRL* ar daļēja lietojuma tiesībām saistītās saimnieciskās darbības ietvaros. Strīdīga ir arī šo pakalpojumu sniegšanas vieta.

13. Lietas pamats ir *HMRC* 2004. gada marta lēmums, saskaņā ar kuru tiesību uz punktiem piešķiršana ir uzskatāma par darījumu, par kuru uzliek nodokli, kas notiek priekšrocību, kuras rodas no kluba dalībnieka statusa, piešķiršanas formā. *HMRC* arī nolēma, ka pakalpojuma sniegšanas vieta ir Apvienotā Karaliste.

14. *MRL* cēla prasību par *HMRC* lēmumu *Value Added Tax Tribunal in Edinburgh* [Edinburgas Pievienotās vērtības nodokļa nodevu tiesi] (turpmāk tekstā – “*VAT Tribunal*”). 2006. gada 24. aprīlī *VAT Tribunal* pārbaudīja pierādījumus, kā arī uzklauzīja pušu viedokli par lietas apstākļiem, par kuriem nav strīda, un mutiskos apsvērumus. 2006. gada 16. jūnijā *VAT Tribunal* pasludināja galīgo spriedumu, ar kuru tā noraidīja *MRL* prasību.

15. Par šo spriedumu *MRL* iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesai. Pēc pušu uzklauzīšanas tiesa uzskatīja, ka tai ir nepieciešams saņemt Tiesas nolēmumu par tīlā minētajiem jautājumiem:

“1) Ja saskaņā ar kluba statātiem un to papildinošajiem līgumiem *MRL* piešķir līgumiskas tiesības, kas ļauj pircējam ik gadu pārvērst punktus dzīvotājam daļēja lietojuma tiesību mētnes vietā *MRL* atpūtas kompleksā un tās izmantošanai, vai šis pakalpojums ir jāuzskata par

a) nekustamā īpašuma iznomāšanu vai izīrēšanu Sestās PVN direktīvas 13. panta B daļas b) punkta (tagad – Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts) izpratnē vai

b) daļēji klubā, vai

c) par kaut ko citu?

2) Vai, sniedzot atbildi uz 1. jautājumu, ir nozīme tam, ka

a) dažos gadījumos klients līgumiskās tiesības iegūst, nododot *MRL* sev piederošās tiesības, saskaņā ar kurām viņš var dzīvot daļēja lietojuma mētnes noteiktā vietā uz vienu vai vairāk mēnešiem;

b) klientam ir iespēja gada laikā neizmantot vispār vai izmantot tikai daļēji savus attiecīgās gada punktus to pārvērstājam mētnes izmantošanas tiesībās un tādā vietā viņš var palielināt nākamajā gadā pieejamo punktu skaitu vai saskaņā ar programmas līguma nosacījumiem konkrētā gadā viņam pienākošos punktu skaitu palielināt, “aizņemoties” punktus no punktiem, kas viņam tiks piešķirti nākamajā gadā;

c) no brīža, kad tiek iegūtas tiesības uz punktiem, līdz brīdim, kad tās tiek pārvērstas tiesībās dzīvot nekustamā īpašumā, dzīvotājam pieejamā nekustamā īpašuma fonds mainās;

- d) pakalpojuma sniedz?js saska?? ar programmas l?guma nosac?jumiem var main?t punktu skaitu, uz kuru klientam katru gadu ir ties?bas;
- e) apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ja var noteikt, ka ties?bu uz punktiem ?pašniekiem ir ties?bas piedal?ties ?r?j? da?laika lietojuma ties?bu programm?;
- f) apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ja var noteikt, ka ties?bu uz punktiem ?pašnieki dr?kst apmain?t savus punktus pret izmitin?šanu t?s p?rvald?taj?s viesn?c?s vai pret cita veida t?s pied?v?taj?m priekšroc?b?m?
- 3) Vai iepriekš pirmaj? un otraj? jaut?jum? raksturotie pakalpojumi, kurus sniedz nodok?u maks?t?js,
- a) ir “ar nekustamo ?pašumu saist?ti pakalpojumi” Sest?s PVN direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta (tagad – Direkt?vas 2006/112 45. pants) noz?m?;
- b) ja uz trešo a) jaut?jumu ir j?atbild apstiprinoši, k? ir j?nosaka pakalpojuma sniegšanas vieta gad?jumos, kad kluba biedri var izmantot savas l?gumisk?s ties?bas, dz?votot da?laika lietojuma ties?bu m?tn?s vair?k?s dal?bvalst?s, un ja pakalpojuma sniegšanas br?d? v?l nav zin?ms, kuru m?tni tie lietos?”

V – Tiesved?ba Ties?

16. 2009. gada 10. j?lija l?mums par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu Tiesas kancelej? sa?emts 2009. gada 14. j?lij?.
17. *MRL*, Apvienot?s Karalistes, Portug?les Republikas un Grie?ijas Republikas vald?ba, k? ar? Komisija Tiesas Stat?tu 23. pant? noteiktaj? termi?? iesniedza rakstiskus apsv?rumus.
18. 2010. gada 10. j?nija tiesas s?d? *MRL*, Apvienot?s Karalistes un Grie?ijas Republikas, k? ar? Komisijas p?rst?vji sniedza savus apsv?rumus.

VI – Lietas dal?bnieku galvenie argumenti

19. Sapr?t?gi nov?rt?jot l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, prejudici?los jaut?jumus var iedal?t div?s jom?s. Pirm? joma attiecas uz *MRL* sniegto pakalpojumu pareizu klasific?šanu, k? ar? attiec?go nov?rt?šanas krit?riju identific?šanu. Otr? jom? attiecas uz iesp?jamu atbr?vojuma no nodok?a par nekustam? ?pašuma iznom?šanu vai iz?r?šanu piem?rošanu.

A – Par attiec?go pakalpojumu klasific?šanu

20. *MRL* uzskata, ka t?s punktu programmas ietvaros pied?v?tie pakalpojumi, sniedzot pirc?jam iesp?ju ties?bas uz punktiem apmain?t pret da?laika lietojuma ties?b?m, ir j?apl?ko k? iz?r?šana vai iznom?šana Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn?. Pak?rtoti, min?tie pakalpojumi saska?? ar Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu varot tikt klasific?ti k? ar nekustamo ?pašumu saist?ti pakalpojumi, ta?u nek?d? gad?jum? tas nevarot tikt klasific?ts k? kluba sniegts pakalpojums.

21. *Portug?les vald?ba* pauž viedokli, ka, cikt?l atp?tas kluba biedrs šim klubam p?rskaita noteiktu naudas summu vai nodod savas da?laika lietojuma ties?bas apmai?? pret noteiktu punktu skaitu, š? naudas summa vai š?s da?laika lietojuma ties?bas ir samaksa par pakalpojumu, kas tiek sniegts par atl?dz?bu un kas izpaužas k? izmitin?šana br?vdienu m?tn?, neatkar?gi no t?, vai br?vdienu m?tnes ?pašnieks ir pats klubs vai treš? persona, kas klubam par šo izmitin?šanas

pakalpojumu izraksta r??inu.

22. *Grie?ijas vald?ba* aizst?v viedokli, ka attiec?gie pakalpojumi punktu programmas ietvaros, nodrošinot pirc?jam iesp?ju apmain?t ties?bas uz punktiem pret da?laika lietojuma ties?b?m, ir j?kvalific? k? izmitin?šanas pakalpojums, kas saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta 1. apakšpunktu tiek sniegts atbilstoši dal?bvalstu likumos defin?tajam vai l?dz?gas funkcijas nozar?s. Ta?u t? nevarot tikt kvalific?ta k? iznom?šana vai iz?r?šana, kas ir no nodok?a atbr?vota darb?ba.

23. K? uzskata *Apvienot?s Karalistes vald?ba*, attiec?gajam pakalpojumam nav piem?rojams Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkts. T? uzskata par nepieciešamu piem?rot šauru interpret?ciju atbilstoši judikat?r? att?st?tajiem principiem un pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mas pras?b?m. Š?di principi it ?paši esot j?piem?ro j?dzienam “nekustam? ?pašuma iz?r?šana vai iznom?šana”. Attiec?b? uz iz?r?šanu Tiesa esot paskaidrojusi, ka š? pakalpojuma paz?me ir t?da, ka nekustam? ?pašuma iz?r?t?js nodod ?rniekam par ?res maksu uz noteiktu laiku ties?bas lietot vi?a lietu un ne?aut to dar?t cit?m person?m. Savuk?rt, kas attiecas uz judikat?ras principiem, Apvienot? Karaliste nor?da, ka ir j??em v?r? visi uz attiec?go pakalpojumu attiecin?mie apst?k?i, lai nov?rt?tu, vai tam ir ar nodokli apliekama pakalpojuma raksturs. Run?jot par pamata lietu, Apvienot?s Karalistes vald?ba apšaub? to, ka *MRL* uz??m?jdarb?bas modelis var tikt apl?kots k? nekustam? ?pašuma iz?r?šana vai iznom?šana. Pamatojot šo viedokli, t? nor?da, ka punktu ieg?šanas br?d? nav identific?jama ne m?tne, ne apmešan?s ilgums un pat ne da?laika lietojuma ties?bas. Apmešan?s veids šaj? br?d? l?guma pus?m v?l neesot zin?ms, t?p?c neesot konstat?jama punktu ieg?šanas saist?ba ar konkr?tu nekustamo ?pašumu.

24. L?dz ar to Apvienot?s Karalistes vald?ba secina, ka uz pirmo a) jaut?jumu ir j?atbild noliedzoši. Šaj? gad?jum? daudz vair?k esot runa par ar pievienot?s v?rt?bas nodokli apliekamu pakalpojumu, kas tiek sniegts kluba dal?bas ietvaros.

25. P?c *Komisijas* dom?m, nauda, kas tiek maks?ta par pakalpojumu, kura saturs ir ties?bas uz punktiem apmain?šanas pret da?laika lietojuma ties?b?m nodrošin?šana, nevar tikt apl?kota k? biedra nauda par dal?bu klub?. Klients nemaks?jot, lai b?tu Kluba biedrs, bet gan daudz vair?k t?p?c, lai ieg?tu ties?bas katru gadu lietot *MRL* piederošos nekustamos ?pašumus, kuri ir da?laika lietojuma ties?bu objekti. T?p?c esot lo?iski, ka, nosakot attiec?g? pakalpojuma sniegšanas vietu, ir j??em v?r? min?t?s priekšroc?bas.

26. Komisija uzskata, ka, cikt?l ties?bas uz punktiem tiek apmain?tas pret da?laika lietojuma ties?b?m, t?m ac?mredzami ir pietiekami tieša saikne ar nekustamo ?pašumu. Saska?? ar Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu ar šo pakalpojumu saist?tie pakalpojumi tiekot aplikti ar pievienot?s v?rt?bas nodokli tur, kur atrodas nekustamais ?pašums. T?d?j?di nekustam? ?pašuma, kas ties?bu uz punktiem ?pašniekam tiek pied?v?ts, ?eogr?fisk? atrašanās vieta ir t?, kas noteic pakalpojuma sniegšanas vietu.

27. Komisija secina, ka ties?bu uz punktiem pieš?iršanai t?das programmas ietvaros, k?du vada *MRL*, ir j?piem?ro t?di paši pievienot?s v?rt?bas nodok?a noteikumi k? pakalpojumam, kas paredz ties?bu uz punktiem apmain?šanu. Ties?bu uz punktiem apmain?šana pret noteikta nekustam? ?pašuma, kur? var izmantot da?laika lietojuma ties?bas, lietošanu vai pret uztur?šanas viesn?c? esot ar nekustamo ?pašumu saist?ts pakalpojums Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta izpratn?.

B – *Par nodok?a uzlikšanas vietu un iesp?ju piem?rot atbr?vojumu no nodok?a*

28. *MRL* nor?da, ka pirmaj? un otraj? prejudici?laj? jaut?jum? aprakst?tie pakalpojumi ir “ar nekustamo ?pašumu saist?ti” pakalpojumi Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta

izprātņ?. Par trešo b) prejudiciālo jautājumu *MRL* pauž viedokli, ka pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanai ir jābūt atšķirīgai atkarībā no tā, vai runa ir par pakalpojumiem, kas tiek sniegti apmaiņā pret atlīdzību par statusa paaugstināšanu, vai tiesību uz punktiem iegūdi.

29. *MRL* ierosina pirmajā gadījumā, līdzīgi kā spriedumā lietā *RCI Europe*, par pakalpojuma sniegšanas vietu noteikt to vietu, kur atrodas nekustamais pašums, uz kuru konkrētajam biedram ir daļēja lietojuma tiesības. *MRL* paskaidro, ka otrajā gadījumā nekustamais pašums, ar kuru ir saistīts pakalpojums, ir viss *MRL* piederošais dzīvojamu telpu fonds tiesību uz punktiem pirkšanas brīdī – tātad, kāds tas tika nodots administratoram iegūto nedēļu lietojuma tiesību pārvaldīšanai.

30. Ēmot vērā, ka *MRL* dzīvojamu telpu fonds atrodas divās daļībvalstīs (Spānijā un Apvienotajā Karalistē), varot konstatēt sadalījumu. Tādēļ *MRL* ierosina ieviest sadalījuma metodi, kurai par pamatu tiktu ņemti vērā tiesību uz punktiem pārdošanas brīdī abās daļībvalstīs uzkrātie aktīvi nekustamo pašumu formā. Šāda sadalījuma metode neesot nekas jauns, un šāda situācija esot salīdzināma ar situāciju, kādā atrodas Apvienotajā Karalistē reģistrēts nekustamā pašuma mērķieris, kas pārdod nekustamos pašumus, no kuriem dažādi atrodas Apvienotajā Karalistē un dažādi – Spānijā. Viņš varot visus nekustamos pašumus pārdot vienam vienīgam pircējam par vispārīgu cenu. Šādā gadījumā nekustamā pašuma mērķierim vajagot iesniegt abās valstīs nodokļu deklarāciju, pamatojoties uz līdzsvarotu saņemto atlīdzības sadalījumu.

31. Pēc *Portugāles valdības* domām, tas, ka samaksa tiek veikta vai tiesības tiek nodotas, vēl pirms klients izvēlas attiecīgo brīvdienu mētni, nevarot ietekmēt nodokļa uzlikšanas vietas noteikšanu. Elementi, kas ir raksturīgi nodokļa iekasējamā gadījumam, proti, nākotnē sniedzamajam pakalpojumam, esot zināmi tikai tad, kad kāst zināma brīvdienu mētnē, kurā klients uzturēsies. Tikai no šā brīža *MRL* varot pilnvarīgi identificēt attiecīgo pakalpojumu, kas ir apliekams ar nodokli, un aprēķināt attiecīgo nodokli. Tā kā pakalpojumu par sniegtu varot uzskatīt tikai tad, kad ir konstatējama attiecīgā brīvdienu mētnē, kurā tiks sniegti izmitināšanas pakalpojumi, nevarot būt nekādas šaubas par pakalpojuma sniegšanas vietu.

32. Attiecīgo pakalpojumu vārtējums, ņemot vērā gan to tiesisko dabu, gan nodokļa uzlikšanas vietu, apliecinot to, ka efektīva nodokļa uzlikšana notiek tur, kur pakalpojums arī tiek izmantots. Savukārt cita, it pašā Apvienotās Karalistes iestāžu sniegtā, vārtējuma gadījumā tiktu izslēgta iespēja, ka ieņēmumi no šiem izmitināšanas pakalpojumiem tiktu aplikti ar nodokli tajā daļībvalstī, kurā tie faktiski tiek sniegti un izmantoti.

33. Līdz ar to *Portugāles valdība* secina, ka atbildei uz 3.a un 3.b jautājumu ir jābūt tādai, ka saskaņā ar Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu *MRL* sniegto pakalpojumu sniegšanas vieta ir tā, kur atrodas attiecīgā brīvdienu mētnē, turklāt nodokļa uzlikšanas vieta ir nosakāma un tiesības iekasēt nodokli rodas tikai tad, kad ir zināmi visi elementi, kas ir raksturīgi nodokļa iekasējamā gadījumam, proti, konkrētai brīvdienu mētnē, kuru izmanto klients.

34. Pēc *Grieķijas valdības* domām, nav šaubu par to, ka daļēja lietojuma tiesības ir ar nekustamo pašumu saistītas tiesības un ka starpniecība tiesību apmaiņāšanā un iespējas tiesības apmaiņā nodrošināšana ir ar nekustamo pašumu saistīti pakalpojumi, kā to ir secinājusi Tiesa spriedumā lietā *RCI Europe* 39. punktā. Attiecīgi uz trešo a) prejudiciālo jautājumu esot jāatbild apstiprinoši, proti, ka pirmajos divos prejudiciālajos jautājumos aprakstītie pakalpojumi, ko sniedz nodokļa maksātājs, ir ar nekustamo pašumu saistīti pakalpojumi Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta izpratnē.

35. *Grieķijas valdība* piedāvā uz trešo b) prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka gadījumos, kad kluba biedri viņu līgumiskās tiesības var ņstēnot tādā veidā, ka tie drēkst izmantot brīvdienu

m?jokli, attiec?b? uz kuru var izmantot da?laika lietojuma ties?bas, un pakalpojuma sniegšanas br?d? nav zin?ms, kurš br?vdienu m?joklis tas tieši b?s, pakalpojuma sniegšanas vieta pirmaj? un otraj? prejudici?laj? jaut?jum? min?tajiem pakalpojumiem atbilstoši Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punktam b?s t?, kur ir pakalpojumu sniedz?ja saimniecisk?s darb?bas past?v?g? vieta vai kur tam ir past?v?ga iest?de, no kuras veic pakalpojumu sniegšanu, vai, ja nav š?das vietas vai past?v?gas iest?des, t? past?v?g?s adreses vieta vai parast? dz?vesvieta.

36. Apvienot?s Karalistes vald?ba uzskata, ka ties?bu uz punktiem pieš?iršanai nav pietiekamas saiknes ar konkr?tu nekustamo ?pašumu, lai atbild?tu apstiprinoši uz Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta piem?rojam?bu. Jau tas vien, ka attiec?gais nekustamais ?pašums nav zin?ms un ties?bu uz punktiem pieš?iršanas br?d? tas nevar b?t MRL portfe?a sast?vda?a, par?dot, ka nepast?v pietiekama saikne starp šo pakalpojumu un lietojamo nekustamo ?pašumu. Š? viedok?a pareiz?ba tiekot apstiprin?ta ar apst?kli, ka ties?bu uz punktiem ?pašniekam esot ties?bas izv?l?ties izmantot š?s ties?bas uz punktiem vai t?s apmain?t pret cit?m priekšroc?b?m. Neesot nesapr?t?gi atbild?t noliedzoši uz Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta piem?rojam?bu, jo ?paši t?d??, ka nav konstat?jama pietiekama saikne starp ties?bu uz punktiem pieš?iršanu un v?l?ko nekustam? ?pašuma lietošanu. L?dz ar to uz trešo a) prejudici?lo jaut?jumu b?tu j?atbild noliedzoši.

37. Neesot iesp?jams vilkt paral?les starp šo lietu un lietu *RCI Europe*. Atš?ir?b? no min?t?s lietas MRL m?r?is neesot, sniegtot savus pakalpojumus, rad?t meh?nismu jau past?vošu da?laika lietojuma ties?bu apmain?šanai. Piek?uve br?vdienu m?jok?u fondam netiekot pied?v?ta k? papildu pakalpojums, k? tas esot bijis lietas *RCI Europe* gad?jum?. V?l jo vair?k, šis gad?jums esot tieši atš?ir?gs, jo š?das piek?uves nodrošin?šana ir vien?gais MRL saimniecisk?s darb?bas m?r?is.

38. Apvienot?s Karalistes vald?ba pied?v? atbild?t noliedzoši uz trešo a) prejudici?lo jaut?jumu un attiec?gi vairs neanaliz?t trešo b) prejudici?lo jaut?jumu. Neskatoties uz min?to, t? nor?da, ka šaj? prejudici?laj? jaut?jum? aprakst?t?s gr?t?bas nor?da uz jebk?das saiknes neesam?bu starp, no vienas puses, ties?bu uz punktiem pieš?iršanu un, no otras puses, v?l?ko m?jok?u lietošanu un t?d?j?di pier?da, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkta piem?rošanas rezult?t? risin?jums ir sapr?t?gs un lo?isks, kam?r, piem?rojot 9. panta 2. punktu, tas t?ds nav.

39. Komisija atbalsta Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta piem?rošanu, jo t? saskata pietiekami ciešu saikni starp ties?bu uz punktiem pieš?iršanu un konkr?tu nekustamo ?pašumu. Turpin?jum? t? nor?da, ka, ja tiktu piem?rots Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? paredz?tais visp?r?gais noteikums, tirgus dal?bniekam b?tu viegli piln?b? izvair?ties no pievienot?s v?rt?bas nodok?a maks?šanas pien?kuma, organiz?jot savu saimniecisko darb?bu kluba form? un nodibinot uz??mumu ?rpus Kopienas pievienot?s v?rt?bas nodok?a sp?k? esam?bas teritorijas.

40. Komisija atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanu, pamatojoties uz 13. panta B da?as b) punktu, uzskata par gandr?z nepamatojamu. Turkl?t dal?bvalst?m esot iev?rojama r?c?bas br?v?ba, izlemjot, cik plaši piem?rot iz??muma noteikumu, jo min?t?s ties?bu normas p?d?jais teikums noteic, ka dal?bvalstis var paredz?t citus iz??mumus no š? atbr?vojuma piem?rošanas jomas. Tiesa esot secin?jusi, ka saska?? ar šo noteikumu dal?bvalst?m ir at?auts pie?emt visp?r?gu noteikumu, atbilstoši kuram nekustamo ?pašumu iz?r?šanai tiek piem?rots pievienot?s v?rt?bas nodoklis, ta?u paredz?t ar? iz??mumu no š? noteikuma, nosakot, ka pievienot?s v?rt?bas nodoklis netiek uzlikts tikai t?du nekustamo ?pašumu iz?r?šanai, kas ir paredz?ti dz?vošanai.

41. T?d?j?di Komisija secina, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punktu dal?bvalstij nav aizliegts nepiem?rot atbr?vojumu no nodok?a pakalpojumam, cikt?l šis

pakalpojums ir brīvdienu mājokļa nodošana un ir īslaicīgs.

VII – Juridiskais vērtējums

A – Ievada piezīmes

1) Vienota noteikuma par pakalpojuma sniegšanas vietu nepieciešamība

42. *MRL* un *Commissioners* lietas pamatā ir jautājums par apliekamā darījuma vietu. No atbildes uz šo jautājumu savukārt atkarīga atbilde uz jautājumu, vai *MRL* saimnieciskās darbības ietvaros veiktie darījumi ir Apvienotās Karalistes vai Spānijas nodokļu iestāžu kompetencē.

43. Vērtējot pārrobežu pakalpojumus no apgrozījuma nodokļa viedokļa, galvenā nozīme ir noteikumiem par šādu pakalpojumu sniegšanas vietu, jo no tiem ir atkarīgs jautājums par valsts pievienotās vērtības nodokļa tiesību normu piemērojamību (10). Tā kā pievienotās vērtības nodokļa sistēmas piemērošanas jomā ietilpst piegādes un citi pakalpojumi, ko uzņēmums savas uzņēmējdarbības ietvaros par atlīdzību sniedz iekšzēmē, tikai iekšzēmē noteikta pakalpojuma sniegšanas vieta ļauj piemērot iekšzemes pievienotās vērtības nodokļa tiesību normas.

44. Ja katras valsts nodokļu jurisdikcija pamatotos uz atšķirīgiem kritērijiem attiecībā uz pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu, tiktu pieļauta ne tikai nodokļu dubulta uzlikšana, bet arī neaplikšana ar nodokli. Tieši raugoties no šāda aspekta, šāpa nozīme ir vienotai piesaistei pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanā kopīgā tirgū (11). Sestās direktīvas noteikumiem par sniegšanas vietu, kā to apstiprina tās preambulas 7. apsvērumi, ir jānošķir atsevišķu dalībvalstu nodokļu uzlikšanas kompetence tādā veidā, ka šie kompetences konflikti tiek novērsti (12). Visā Savienībā kopīgajiem noteikumiem par nodokļa uzlikšanas piesaistes punktu ir jāveicina pienācīga attiecīgās valsts pievienotās vērtības nodokļa tiesību normu piemērošanas jomas nošķiršana (13).

2) Noteikumu par pakalpojuma sniegšanas vietu pamatprincipi

45. Klasifikācijas konfliktus starp dalībvalstīm var novērst pēc iespējas nesarežģīti un nepārprotami noteikumi, taču no likumdevēja viedokļa ir pieļaujami dažādi piesaistes punkti atkarībā no tā, vai priekšroka tiek dota uzņēmuma vietas vai galamērķa valsts principam. Saskaņā ar pirmo principu piesaiste ir vietā, kur atrodas pakalpojuma sniedzēja saimnieciskās darbības reģistrācijas vieta, kamēr saskaņā ar otro principu pakalpojuma sniegšanas vieta tiek noteikta vietā, kur notiek attiecīgā pakalpojuma iespējamā izmantošana vai ienākumu izlietojums.

46. Apzinoties, ka abi principi attiecībā uz kopīgā tirgus darbību rada gan priekšrocības, gan trūkumus, Kopienas likumdevējs ar Sestās direktīvas noteikumiem par pakalpojuma sniegšanas vietu ir izvēlējies jauktu pieeju (14), 9. panta 1. punktā kā pakalpojuma sniegšanas vietu noteikdams pakalpojuma sniedzēja uzņēmuma reģistrācijas vietu. Taču tas 2. punktā ir paredzējis vairākus obligātus izņēmumus no šī principa, kas būtiski ierobežo 1. punkta piemērošanas jomu un kuri Sestajā direktīvā paredz to principu par reģistrācijas vietu pārvērst par izņēmumu (15). Papildus jau minētajam ir šādi noteikumi, kuros ņemtas vērā noteiktu saimniecisku darbību patnības.

3) Nepieciešamība no jauna iedalīt prejudiciālos jautājumus

47. Prejudiciālie jautājumi ir formulēti tā, ka tie pēc būtības norāda uz pārbaudes secību. Taču, kā jau sākumā tika paskaidrots, to mērķis būtībā ir noskaidrot trīs galvenos tiesību jautājumus, kas savukārt var tikt iedalīti divās atšķirīgās tīmu grupās. Pirmkārt, runa ir par attiecīgā pakalpojuma pareizu klasifikāciju nodokļa uzlikšanas nolūkā, kā arī pakalpojuma

sniegšanas vietas noteikšanu. Otrkārt, tiek jānoskaidro, vai pamata lietotāji ir piemērojams Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktā paredzētais izņēmuma noteikums. Pārskatīšanas nolūkos prejudiciālie jautājumi ir jāsystematizē no jauna, ņemot vērā pievienotās vārsta nodokļa tiesību sistēmu, un jāatbild uz tiem manis piedāvātajā secībā (16).

48. Līdz ar to vispirms es identificēšu attiecīgo pakalpojumu, kas ir strīda pamats un tādējādi pamats darījuma, kas ir tās mērķis, aplikšanai ar nodokli. Pēc tam, ņemot vērā Sestās direktīvas noteikumus, es noteikšu pakalpojuma sniegšanas vietu. Nobeigumā es analizēšu jautājumu, vai MRL sniegtais pakalpojums ir atbrīvots no pievienotās vārsta nodokļa.

B – *Par attiecīgā pakalpojuma un tā sniegšanas vietas klasifikāciju*

1) Sinalģmātisku attiecību nepieciešamība

49. Saskaņā ar Sestās direktīvas 2. panta 1. punktu pievienotās vārsta nodoklis ir jāmaksā par "pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kļūst rēķojams". Kā jau Tiesa ir nospriedusi, pakalpojums "par atlīdzību" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē tiek sniegts un ir aplikams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kuru laikā notiek savstarpēja izpildījuma apmaiņa, un pakalpojuma sniedzēja saņemtais atlīdzība veido faktiski atlīdzību par saņēmēja sniegtu pakalpojumu (17).

50. Pirmais solis, klasificējot attiecīgo pakalpojumu, ir tā analizēšana, noskaidrojot to sinalģmātiskā attiecība ar maksājamo atlīdzību. Kā tas izriet no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu, attiecīgā MRL sniegtā pakalpojuma gadījumā runa ir par "līgumisku tiesību piešķiršanu t.s. tiesību uz punktiem formā, pamatojoties uz kurām pircējs var ik gadu apmainīt punktus pret dzīvokļu daļu laika lietojuma tiesību apmēšanā saskaņā ar MRL atpūtas kompleksos un to izmantošanu". Tomēr šāds apraksts tālāk vispārīguma dēļ neapmierina precīzi noteikt saikni starp darījumu un pakalpojumu.

2) Dažādie atlīdzības veidi

51. Tādējādi MRL pakalpojumus, šķiet, visefektīvāk var vārtēties, skatot no pretējā un vārtējot dažādos atlīdzības veidos, ko tā saņem no klientiem.

52. Lai gan no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu izriet, ka MRL no tās klientiem nesaņem iestāšanās maksu, tomēr tā nosaka dažāda veida atlīdzības, atkarībā no tā, par kādas kategorijas daļu konkrētajā gadījumā ir runa. Tāpēc visām trim kategorijām kopā ir tas, ka parastajiem biedriem ir pienākums segt 1) ikgadējās "administrācijas izmaksas" atbilstoši viņiem piederošo tiesību uz punktiem skaitu un 2) "apstrādes izmaksas", lai rezervētu apmēšanā saskaņā ar MRL punktu izmantošanas gadījumā.

53. Vēl ir 3) atlīdzība, kas tiek noteikta tiesību uz punktiem iegādei, turklāt tā var tikt noteikta a) pirkuma gadījumā (turpmāk tekstā – "atlīdzība par pirkumu") vai b) gadījumā, ja tiek nodotas sev piederošās nedēļu lietojuma tiesības un samaksāta "atlīdzība par statusa paaugstināšanu". Kā norāda iesniedzējtiesa, pirkums otrajā aprakstītajā gadījumā var notikt divos veidos. Persona, kura jau ir daļu laika lietojuma tiesību īpašniece, var ietvert savu īpašumu opciju programmā, noslēdzot ar MRL "statusa paaugstināšanas līgumu" un tādējādi iegūstot šādu daļu laika lietojuma tiesību atbilstošas tiesības uz punktiem. Otra iespēja personai, kura vēlās kļūt par biedru un kurai vēl nepieder daļu laika lietojuma tiesības, ir noslēgt ar MRL "atpūšanas un statusa paaugstināšanas līgumu", saskaņā ar kuru tā nopirkt nedēļu lietojuma tiesības un vienlaicīgi tās nodod iekārtšanai opciju programmā.

54. No pirmā prejudiciālā jautājuma izriet, ka iesniedzējtiesa vēlas saņemt vērīgumu pievienotās vērīgās nodokļa uzlikšanas nolūkā tikai par pakalpojumu, kas tiek sniegts tiesību uz punktu piešķiršanas formā. Ēmot vērīg to, ka vienīgā atlīdzība par statusa paaugstināšanu un pirkumu ir saistība ar šādu tiesību uz punktiem piešķiršanu, veicot turpmāko pārbaudi, ir tikai jāanalizē šie abi atlīdzības veidi.

3) Atsevišķu pakalpojumu vērīgums pievienotās vērīgās nodokļa uzlikšanas nolūkā

a) Atlīdzība par statusa paaugstināšanu

i) Attiecīgā pakalpojuma klasifikācija

55. *MRL* noteiktā atlīdzība par statusa paaugstināšanu ir jāsaprot kā atlīdzība par piedalīšanās sistēmā, kas *MRL* klientiem visupirms sniedz iespēju savā starpā apmainīties ar nedrošu lietojuma tiesībām. Šīs atlīdzības pazīme ir tā, ka, pirmkārt, tā nav saistīta ar konkrētās apmaiņas veismīgu norisi un, otrkārt, tās samaksa ir priekšnoteikums, lai varētu piekļūt virtuālām apmaiņas fondam. Attiecīgi patiesais pakalpojums nevar tikt saskatīts pašā apmaiņā, bet gan nepieciešamības gadījumā ir jāpiesaista tiesiskajā sastāvā, kas iestājas agrāk. Šis tiesiskais sastāvs var būt tikai *MRL* sniegtā iespēja apmainīt nedrošu lietojuma tiesības. Tādējādi patiesais pakalpojums saistīts ar atlīdzību par statusa paaugstināšanu ir personai piederošo nedrošu lietojuma tiesību apmaiņas atvieglošana. Tiktāl var konstatēt zināmas paralēles ar sistēmu, kas bija lietā *RCI Europe* pamatā. Attiecīgā atlīdzība, kā *MRL* pareizi norāda (18), ir salīdzināma ar *RCI Europe* noteikto iestāšanās maksu un biedra naudu.

56. Šajā sakarā ir jāatceras Tiesas secinājumi spriedumā lietā *RCI Europe* 34. punktā, kurā tā klasificēja apmaiņas fonda pārvaldītājam maksājamo atlīdzību. Tā konstatēja, ka attiecīgā iestāšanās maksa un biedra nauda "ir jāuzskata par atlīdzību, kas tiek maksāta par daļību programmā, kura sākotnēji ir izveidota, lai katram *RCI Europe* biedram dotu iespēju apmainīties ar savām daļības lietojuma tiesībām". No tā Tiesa secināja, ka "*RCI Europe* sniegtais pakalpojums ir veicināt apmaiņu, bet iestāšanās maksa un ikgadējā biedra nauda ir atlīdzība, ko biedrs maksā par šo pakalpojumu". Šajā lietā var konstatēt līdzīgu situāciju.

57. Abu sistēmu līdzība neko nemaina tas, ka šajā sistēmā nenotiek tieša apmaiņa starp diviem klientiem, bet gan šā apmaiņa notiek netieši, iegūstot tiesības uz punktiem un izmantojot punktus. Sistēmas mērķis atvieglot nedrošu lietojuma tiesību apmaiņu, izmantojot kopīgu, trešās personas pārvaldītu fondu, pēc būtības ir tāds pats. *MRL* izveidotā sistēma atšķiras no *RCI Europe* lietā analizētās tikai tādā veidā, ka *MRL* piedāvā iespēju nedrošu lietojuma tiesības, pārveidojot tās punktus, integrēt abstraktā punktu sistēmā, lai rezultātā minētās nedrošu lietojuma tiesības padarītu pieejamas citiem klientiem. Punkti, uz kuriem tiesības ir katram tiesībuz punktiem pašniekam, atspoguļo konkrēta nekustamā pašuma vērtību un vienlaikus zināmo mērķi kalpo par kopīgu valītu, ko klienti izmanto, lai samaksātu par nekustamā pašuma nodošanu lietošanā.

ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

58. Ēmot vērīg iepriekš norādīto līdzību ar lietu *RCI Europe* attiecībā uz attiecīgā pārvaldītāja veiktās uzņēmējdarbības modeļa mērķi un atsevišķu pakalpojumu mērķi, būtībā varētu uzskatīt, ka attiecībā uz atlīdzību par statusa paaugstināšanu var izmantot tādu pašu pieeju kā minētajā lietā.

59. Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta tiesiskais sastāvs, pirmkārt, kā priekšnoteikumu izvirza pietiekami ciešu saistību starp pakalpojumu un attiecīgo nekustamo pašumu. Pastāvot

apst?k?u kopumam, k?ds tas bija liet? *RCI Europe*, Tiesa š?das saist?bas esam?bu apstiprin?ja. Attiec?b? uz to Tiesa sprieduma min?taj? liet? 37. punkt? konstat?ja, ka "da?laika lietojuma ties?bas ir ties?bas uz nekustamo ?pašumu un to nodošana apmai?? pret l?dz?gu ties?bu izmantošanu ir dar?jums, kas ir saist?ts ar nekustamo ?pašumu".

60. Attiec?b? uz jaut?jumu, kurš ir attiec?gais nekustamais ?pašums da?laika lietojuma ties?bu apmai?as gad?jum?, Tiesa pareizi atzina, ka "Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?du pakalpojumu sniegšanas vieta, ko sniedz apvien?ba, kuras darb?ba ietver t?s biedru br?vdienu m?jok?u da?laika lietojuma ties?bu apmai?as organiz?šanu, par ko š? apvien?ba sa?em no biedriem iest?šan?s maksu, ikgad?ju biedra naudu, k? ar? apmai?as maksu, ir vieta, kur atrodas nekustamais ?pašums, attiec?b? uz kuru konkr?tajam biedram pieder da?laika lietojuma ties?bas".

61. Par š?s pieejas attiec?gu piem?rošanu pamata liet? liecina *MRL* k? starpnieka loma klientu savstarp?j?s attiec?b?s. L?dz?gi k? uz??m?jdarb?bas model?, kas tika analiz?ts liet? *RCI Europe*, klients, kas v?las savas ned??u lietojuma ties?bas apmain?t pret t?m, kas pieder citai personai, sazin?s nevis ar šo personu, bet gan ar *MRL*. Par š?s pieejas pielietošanu liecina ar? patiesais t? pakalpojuma m?r?is, par kuru tiek maks?ta atl?dz?ba par statusa paaugstin?šanu. Klients, kurš *MRL* samaks? atl?dz?bu par statusa paaugstin?šanu, maks? nevis par br?vdienu pakalpojumiem, bet gan visupirms par *MRL* sniegto pakalpojumu, proti, vi?am uz konkr?tu nekustamo ?pašumu esošu ties?bu apmai?as veicin?šanu. No t? izriet, ka nekustamais ?pašums, ar kuru ir saist?ta *MRL* pakalpojumu sniegšana, ir t?ds nekustamais ?pašums, attiec?b? uz kuru ?pašniekam, kas v?las mai?u, pieder ned??u lietojuma ties?bas. Sekojot pieejai, kuru Tiesa izmantoja spriedum? liet? *RCI Europe*, piem?rojot Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu, nodok?a uzlikšanas vieta atl?dz?bai par statusa paaugstin?šanu ir klienta depon?t? ?pašuma atrašan?s vieta.

b) Atl?dz?ba par pirkumu

i) Attiec?g? pakalpojuma klasifik?cija

62. Turpretim atl?dz?ba par ties?bu uz punktiem ieg?di tiek noteikta tikai tad, ja klientam nav depon?jamu ned??u lietojuma ties?bu. K? paskaidro *MRL* (19), t? tiek samaks?ta, ?emot v?r? konkr?tu vai n?kotn? sagaid?mu svešu nekustamo ?pašumu ned??u lietojuma ties?bu ieg?di. L?dz ar to ir j?secina, ka korespond?jošais, *MRL* sniegtais pakalpojums ir ties?bu uz punktiem nodrošin?šana un starpniec?ba ties?bu lietot nekustamo ?pašumu ieg?šan?.

ii) Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana

63. T?s pašas pieejas izmantošana, kas tika izmantota, v?rt?jot atl?dz?bu par statusa paaugstin?šanu, šaj? gad?jum? jau s?kotn?ji nav iesp?jama, jo klientam pašam tieši nav savu ned??u lietojuma ties?bu, ko vi?š var?tu pied?v?t apmai?ai. T?d?? nevar konstat?t saist?bu ar klientam piederošu nekustamo ?pašumu, piem?rojot Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

64. Ta?u tik un t? var?tu b?t runa par š? direkt?vas noteikuma piem?rošanu, cikt?l par piesaistes punktu kalpotu nekustamais ?pašums, kuru izv?las klients un p?c savu punktu nodošanas ar? sa?em. Š? pieeja b?tu atbilstoša pievienot?s v?rt?bas nodok?a ties?bu pamatprincipiem, it ?paši t.s. galam?r?a valsts principam. Pievienot?s v?rt?bas nodok?a uzlikšanai ir j?balst?s uz apsv?rumiem, kas izriet no Sest?s direkt?vas 9. pant? paredz?to noteikumu par pakalpojumu sniegšanas vietu pamat? esoš?s lo?ikas, proti, ka nodok?i p?c iesp?jas tiek uzlikti viet?, kur tiek izlietotas preces vai sa?emti pakalpojumi. *MRL* sniegto pakalpojumu sa?emšana attiec?g? nekustam? ?pašuma izmantošanas form?, protams, notiek

viet?, kur atrodas nekustamais ?pašums.

65. Turpretim Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkt? paredz?t? visp?r?g? noteikuma piem?rošana ir saist?ta ar risku, ka tirgus dal?bnieki piln?b? izvair?s no pievienot?s v?rt?bas nodok?a uzlikšanas vi?u sniegtajiem pakalpojumiem, nodibinot uz??mumu ?rpus Kopienas pievienot?s v?rt?bas nodok?a piem?rošanas teritorijas. K? ir secin?ms no sprieduma liet? *RCI Europe* 39. un 40. punkta, šie secin?jumi bija Tiesas sprieduma pamat? (20).

66. T? k? Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkts ietver ?pašus noteikumus, tie atbilstoši principam *lex specialis derogat legi generali* ir j?p?rbauda vispirms un attiec?gi j?piem?ro, ja ir izpild?ts tiesiskais sast?vs (21). T?d?? 9. panta 1. punkts ir piem?rojams tikai t?d? gad?jum?, ja nav nosak?ma nek?da saist?ba ar k?du nekustamo ?pašumu, kas ir pakalpojuma m?r?is.

– Pirm? pieeja: piesaiste konkr?tam nekustamo ?pašumu fondam

Tiesas saist?bas ar nekustamo ?pašumu nepieciešam?ba

67. Gr?t?bas, piem?rojot Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunktu, vispirms rodas t?d??, ka klients ties?bu uz punktiem ieg?des br?d? parasti v?l nezin?s, k?di nekustamie ?pašumi konkr?taj? gad? b?s pieejami un k?da b?s to v?rt?ba punktu izteiksm?. Uz to nor?da vair?ki lietas dal?bnieki (22). Iesp?ja pragmatisk? un objekt?v? veid? nov?rst š?s gr?t?bas b?tu – atbilstoši *MRL* priekšlikumam (23) –, konstat?jot pakalpojuma sniegšanas vietu, k? piesaistes punktu izv?l?ties pieejamo apmešan?s m?t?u fondu, k?ds tas ir ties?bu uz punktiem ieg?des br?d?. ?emot v?r? apst?kli, ka *MRL* pieder nekustamie ?pašumi gan Sp?nij?, gan Apvienotaj? Karalist?, p?c b?t?bas b?tu iesp?jams pievienot?s v?rt?bas nodokli uzlikt attiec?gajai da?ai no fond? esošajiem ?pašumiem ab?s dal?bvalst?s un, visbeidzot, iekas?tos nodok?us novirz?t attiec?gajai nodok?u iest?dei. Š?s pieejas priekšroc?ba esot paredzam?ba attiec?b? uz nodok?u maks?šanas pien?kumu un, visbeidzot, liel?ka tiesisk? noteikt?ba uz??mumiem, kas sniedz l?dz?gus pakalpojumus k? *MRL*. Tiesisk? noteikt?ba prasa, lai Kopienas ties?bu piem?rošana attiec?gaj?m person?m b?tu paredzama (24), un, k? ?ener?ladvok?ts Pojarešs Maduru [*Poiares Maduro*] ir uzsv?ris savos 2005. gada 16. febru?ra secin?jumos liet?s *Optigen* u.c. (25), tiesisk? noteikt?ba it ?paši nodok?u ties?bu jom? k? ?paša nodok?u neitralit?tes (26) izpausme veido b?tisku principu, kurš atbilstoš? veid? ir j?piem?ro.

68. T?d?j?di vienlaikus tiktu izpild?ta Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta ietvert? juridisk? pras?ba p?c “saist?bas ar nekustamo ?pašumu”, jo v?lamais nekustamais ?pašums, ar kuru ir saist?ts *MRL* sniegtais pakalpojums, katr? zi?? b?s sam?r?gi labi defin?ta pieejamo br?vdienu nekustamo ?pašumu fonda sast?vda?a. Uz to ir nor?d?ts ar? *MRL* paskaidrojums, saska?? ar kuriem t?s r?c?b?, atš?ir?b? no *RCI Europe* veikt?s uz??m?jdarb?bas mode?a, ir br?vu br?vdienu nekustamo ?pašumu kopums, lai nodrošin?tu, ka visiem klientiem ir iesp?ja vi?iem piederošos punktus patieš?m izmantot. Ja ar? š? apgalvojuma pareiz?ba tiktu apšaub?ta, tik un t? saist?ba ar nekustamo ?pašumu tiktu nodrošin?ta. Apst?klis, ka nekustamais ?pašums ties?bu uz punktiem ieg?d?šan?s br?d? v?l neb?tu noteikts prec?z?k, p?c man?m dom?m, ar? ?emot v?r? pievienot?s v?rt?bas nodokli regul?jošos ties?bu aktos noteikto pras?bu p?c pakalpojuma “tiešas saist?bas” ar nekustamo ?pašumu, ir j?v?rt? k? t?ds, kas neko nemaina.

69. Ir j?nor?da, ka Tiesa l?dz šim ir attur?jusies s?k?k izkl?st?t, k?das pras?bas ir izvirz?mas š?das saist?bas veidam un tiešumam. Spriedum? liet? *Heger* (27) t? tikai konstat?ja, ka Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts ir piem?rojams vien?gi pakalpojumiem, kuriem ir “pietiekami tieša saikne” ar nekustamo ?pašumu, it ?paši t?d??, ka š?da saist?ba raksturo visus

šaj? noteikum? min?tos pakalpojumu. Š?d? veid? Tiesa ir rea??jusi uz ?ener?ladvok?tes Šarpstones [*Sharpston*] viedokli (28), kura savos secin?jumos konkr?taj? liet? pauda viedokli par š? noteikuma strikti gramatisku interpret?ciju. Šaj? sakar? vi?a pamatoti nor?d?ja, ka p?r?k plaša fr?zes “saist?b? ar” interpret?cija b?tu nepiem?rota, jo katrs pakalpojums galu gal? vien? vai cit? veid? var b?t saist?ts ar k?du nekustamo ?pašumu k? norobežotu plat?bu. Patieš?m, š?da saist?ba ar nekustamo ?pašumu atkar?b? no pakalpojuma var b?t atš?ir?ga – cieša vai skaidri izteikta. Ta?u pamata liet? š?ds viedoklis nav pamatots, jo nav apšaub?ms, ka *MRL* saimniecisk? darb?ba ir starpniec?ba nekustamo ?pašumu nodošan? lietošan?.

Tieša saikne starp pakalpojumu un atl?dz?bu

70. Turkl?t, izmantojot šo pieeju, tiktu ?emts v?r? Tiesas judikat?r? atz?tais “pakalpojuma tiešuma” krit?rijs (29). Atbilstoši tam par pakalpojuma sniegšanu nodok?i ir j?maks? tikai tad, ja past?v tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un sa?emto atl?dz?bu. R?p?gi analiz?jot, pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum? aprakst?tie pakalpojumi var tikt iedal?ti divos dar?jumos: 1) ties?bu uz punktiem tirdzniec?ba un 2) starpniec?ba t?du nekustamo ?pašumu nodošan? lietošanai, kas ir da?laika lietojuma ties?bu objekti un kurus klients dr?kst lietot tikai p?c iepriekš nopirkto ties?bu uz punktiem izmantošanas. Tas var rad?t jaut?jumu, kurš no dar?jumiem ir j?analiz? šaj? gad?jum?. ?emot v?r?, ka pamata liet? dar?jums jau tiek veikts ties?bu uz punktiem p?rdošan?s br?d?, nevis tikai br?d?, kad punkti tiek izmantoti, uz jaut?jumu par tiešo saikni visdr?z?k apstiprinoši ir j?atbild attiec?b? uz pirmo min?to pakalpojumu.

Rezult?ts

71. T?tad var?tu secin?t, ka situ?cij?, kad pakalpojumi tiek sniegti ties?bu uz punktiem pieš?iršanas form? apmai?? pret atl?dz?bu par pirkumu, pakalpojuma sniegšanas vieta ir nosak?ma taj?s valst?s, kur?s pakalpojuma sniedz?js p?rvalda nekustamos ?pašumus br?d?, kad klienti ieg?d?jas ties?bas uz punktiem. T?d?j?di pievienot?s v?rt?bas nodoklis b?tu j?uzliek konkr?taj? valst?, kur? atrodas attiec?g? da?a fond? esošo nekustamo ?pašumu.

– Otr? pieeja: punktu izmantošanas br?dis k? piesaiste

72. K? alternat?vu var izmantot citu pieeju, kur? k? piesaiste tiek izmantota nevis tik daudz tirdzniec?ba, bet gan otrs dar?jums – punktu izmantošana. Šai pieejai gan ir priekšroc?bas un tr?kumi, kuri savstarp?ji ir j?izsver.

Argumenti par š?s pieejas izmantošanu

73. Visupirms, š?s pieejas priekšroc?ba ir t?, ka var tikt konstat?ta skaidra saikne starp *MRL* sniegto pakalpojumu un konkr?tu nekustamo ?pašumu. L?dz ar to nav nepieciešams k? piesaisti izmantot abstraktu, konkr?t?k, nenoteiktu nekustamo ?pašumu, kas ir p?rvald?t?ja p?rzi?? esoš? nekustamo ?pašumu fonda sast?vda?a.

74. Savuk?rt pret pirm?s pieejas izmantošanu var?tu argument?t, ka, to izmantojot, netiek ?emts v?r? apst?klis, ka klients neveic pirmo dar?jumu ar m?r?i ieg?t punktus, bet gan lai var?tu izmantot v?l?k izv?l?to nekustamo ?pašumu. Viedoklis, ka ties?bu uz punktiem pirkšanai pašai par sevi no klienta viedok?a nevar b?t nek?das v?rt?bas, š?iet pie?emams (30). Var?tu teikt, ka ties?bu uz punktiem ieg?de, k? ar? izmantošana, apl?kojot š?s darb?bas tuv?k, vair?k ir j?uzskata par nepieciešamajiem starpsociāliem, lai var?tu izmantot da?laika lietojuma ties?bas attiec?b? uz konkr?to nekustamo ?pašumu. L?dz ar to patiesais pakalpojums var?tu tikt uzskat?ts par sniegtu tikai tad, kad klients savas iepriekš ieg?t?s ties?bas uz punktiem apmaina pret citai personai piederoš?m da?laika lietojuma ties?b?m. Attiec?gi tikai šaj? br?d? saska?? ar Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta pirmo da?u b?tu konstat?jama darb?ba, par kuru ir j?maks? nodoklis, un

nodoklim b?tu j?k??st iekas?jamam. Saska?? ar šo visp?r?go noteikumu darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek un nodoklis par iekas?jamu k??st br?d?, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti.

75. Cikt?l b?tu v?l?šan?s izmantot šo pieeju, turpin?jum? v?l var?tu nor?d?t, ka, izv?loties k? piesaisti tikai pirmo dar?jumu, ne tikai tiktu m?ksl?gi sadal?ts attiec?gais pakalpojums, kas noteikumu par pievienot?s v?rt?bas nodokli piem?rošanu nevajadz?gi sarež??tu, bet ar?, apliekot ar nodokli dar?jumus, kuri ir ties?bu uz punktiem p?rdošanas m?r?is, jau pirm? dar?juma veikšanas br?d?, nevar?tu atsaukties uz Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta otro da?u. Šis noteikums atš?iras no iepriekš min?t? 10. panta 2. punkta pirmaj? da?? ietvert? visp?r?g? noteikuma, paredzot, ka, ja ir veicama iemaksa, pievienot?s v?rt?bas nodoklis k??st iekas?jams pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes. Ta?u, k? Tiesa pareizi ir konstat?jusi spriedum? liet? BUPA (31), lai nodoklis š?d? situ?cij? k??tu iekas?jams, “visiem elementiem, kas ir rakstur?gi nodok?a iekas?jam?bas gad?jumam, proti, pieg?dei n?kotn? vai pakalpojumu sniegšanai n?kotn? rakstur?gajiem elementiem, ir j?b?t zin?miem iepriekš un t?d?j?di [...] iemaksas veikšanas br?d? prec?m un pakalpojumiem ir j?b?t prec?zi raksturotiem” (32). No min?t? Tiesa secin?ja, ka “*a priori* PVN nav j?maks? par maks?jumiem, kas veikti par pre?u pieg?d?m vai pakalpojumu sniegšanu, kas v?l nav skaidri noteikti” (33).

76. Ja šos secin?jumus piem?rotu ar? pamata liet?, var?tu konstat?t, ka klients ties?bu uz punktiem ieg?des br?d? atrodas tieši t?d? paš? situ?cij?, jo vi?š, k? jau min?ts, v?l nevar zin?t, k?di nekustamie ?pašumi konkr?taj? gad? b?s pieejami un cik tie maks?s punktu izteiksm?. Turkl?t ir konstat?jama v?l viena neskaidr?ba situ?cij?, kad klients depon? savas da?laika lietojuma ties?bas, it ?paši t?d?, ka MRL nosaka apmešan?s vietu klasifik?ciju punktu pieš?iršanas nol?k?. T?d?j?di jau no paša s?kuma klienta izv?le ir ierobežota ar tiem nekustamajiem ?pašumiem, ko vi?š var at?auties, ?emot v?r? sev piederošo punktu skaitu. ?emot v?r? min?to, nevar?tu teikt, ka pirm? dar?juma veikšanas br?d? ir zin?mi visi elementi, kas ir rakstur?gi nodok?a iekas?jam?bas gad?jumam. Attiec?gi uz Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta otr?s da?as piem?rošanu konkr?taj? gad?jum? b?tu j?atbild noliedzoši.

77. Objekt?vi nov?rt?jot visus MRL sniegt? pakalpojuma aspektus un izmantojot šo pieeju, b?tu j?secina, ka attiec?gais dar?jums, kas galvenok?rt raksturo pakalpojumu, ir klientu iepriekš ieg?to ties?bu uz punktiem izlietošana. Atbilstoši min?tajam, pakalpojuma sniegšanas vieta b?tu j?nosaka tur, kur atrodas nekustamais ?pašums, kuru klients sa?em p?c punktu iemaks?šanas.

Argumenti pret š?s pieejas pielietošanu

78. Tom?r šai pieejai ir ar? savi tr?kumi, kuri, k? tiks paskaidrots, galvenok?rt izpaužas k? gr?t?bas apr??in?t pievienot?s v?rt?bas nodokli katr? konkr?taj? gad?jum?.

79. B?ze pievienot?s v?rt?bas nodok?a apr??in?šanai, neatkar?gi no izmantot?s pieejas, vienm?r ir dar?jums, kurš ir m?r?is ties?bu uz punktiem p?rdošanai. Ta?u, cikt?l – atbilstoši otrajai pieejai – k? piesaiste tiek lietota punktu izmantošana, nevis ties?bu uz punktiem ieg?de, pievienot?s v?rt?bas nodok?a apr??in?šanai klientu iemaks?tie punkti katru reizi b?s j?p?rveido ties?b?s uz punktiem un nobeigum? – attiec?go ties?bu uz punktiem naudas v?rt?b?. Šo maks?jumu summa veidos ar nodokli apliekamo dar?jumu. Tom?r š?s pieejas izmantošana, apl?kojot to tuv?k, ir visum? kompleksa, ?emot v?r?, ka p?rveidošanas procesu ietekm? daž?di faktori.

80. Piem?ram, viens no faktoriem ir man?g? attiec?go ties?bu uz punktiem v?rt?ba naud?. Proti, l?mum? par prejudici?lo jaut?jumu uzdošanu ir nor?d?ts, ka attiec?go ties?bu uz punktiem p?rdošanas cena ir GBP 2,50 par vienu punktu ties?bu, ta?u taj? paš? laik? no l?muma izriet, ka laiku pa laikam rekl?mas nol?kos tiek pied?v?tas ar? atlaides. No min?t? izriet, ka p?rdošanas

cena nav konstanta, bet gan mainīga.

81. Vēl viens faktors ir neskaidrais pārrīkošanas kurss starp tiesību uz punktiem un punktiem. Starp jūdzieniem "tiesības uz punktiem" un "punkti" nevar likt viendabas zīmi. Vēl vairāk, tiesības uz punktiem tikai piešķir klientiem prasījuma tiesības saņemt katru gadu atbilstoši viņu tiesību uz punktiem daudzumam noteiktu skaitu punktu. Tikai pārdīje tiek izmantoti maksāšanai. Tā kā lietas apstākļu izklāsts nav pilnīgs, nav skaidrības, kāda metode tiek izmantota ikgadējai punktu piešķiršanai. It īpaši nav skaidrs, precīzi ar cik daudz punktiem attiecīgais klients var rīkoties par katru tiesību uz punktiem.

82. Šīs pieejas būtisks trūkums ir, ka zināmos apstākļos ilgākā laika periodā nenotiek darījumu aplikšana ar nodokli. Klienti, kuri iegādājas tiesības uz punktiem, ne vienmēr iemaksās visus sev piederošos punktus, bet gan uzkrās vienu gadā neiztērētos punktus, lai tos izmantotu nākamajā gadā. MRL statstos ir tieši noteikts, ka viņiem ir šādas tiesības. Citiem vārdiem, starp brīdi, kad punkti tiek nopirkti, un brīdi, kad tie tiek izmantoti, nereti paies ilgs laiks, kurā, cik tie izmanto šo pieeju, netiks iekasēts pievienotās vērtības nodoklis, lai gan klients jau ir samaksājis par savu tiesību uz punktiem un tādējādi pāc būtības jau ir noticis darījums, kas nav nebūtisks no nodokļu tiesību aspekta. Nodokļa uzlikšana darījumam atbilstoši šai pieejai notiks tikai punktu izmantošanas brīdī.

83. Visbeidzot, pirmā darījuma nenozīmīgums parādās arī tādējādi, ka, lai noteiktu ar nodokli aplikamo darījumu, pirkuma maksa ir jāpārveido tiesību uz punktiem un, nobeigumā, punktu izteiksmē, veicot aprēķinus apgrieztā secībā. Taču šādi aprēķinu veikšanai apgrieztā secībā MRL būtu jāveic kompleksas darbības attiecībā uz grāmatvedību, lai klientiem, kuri ir nodokļa maksātāji, kā arī nodokļu iestādēm šo sistēmu izveidotu pāc iespējas caurspīdīgāku. Pamatā klientu interesēs, lai nodoklis tiktu uzlikts tikai tai samaksai, kas patiešām atbilst viņa iemaksājamiem punktiem. Savukārt nodokļu iestādes interesēs, lai abstrakta punktu sistēma, kā MRL izveidotā, netiktu izmantota nodokļu nemaksāšanai. Šie apsvērumi ir jāņem vērā, izvēloties starp visām iespējamām metodēm.

84. MRL tiesas sādā neatlaidīgi brīdina par praktiskas dabas problēmu, kas esot saistītas ar šo metodi. MRL pārliecinoši paskaidroja, ka, piemēram, ņemot vērā ilgo līgumu darbības laiku, nevar tikt izslēgta situācija, ka laika posmā starp tiesību uz punktiem iegādi un punktu iemaksāšanu pievienotās vērtības nodokļa likmes tiek mainītas, kas nozīmētu papildu grūtības, aprēķinot pievienotās vērtības nodokli katram atsevišķam klientam.

85. Vēl viena šīs pieejas izmantošanas problēma ir vēl neskaidrais tādās situācijās novērtējums pievienotās vērtības nodokļa uzlikšanas nolūkā, kad klients savus punktus neizmanto, bet gan ļauj tiem kļūt bezvērtīgiem. Iespēja, ka punkti zaudē savu vērtību, lūmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu gan netiek tieši apskatīta, taču tā, šķiet, ir netieši paredzēta statstos, kā tas izriet no noteikuma par neizmantoto punktu "pārnešanu" uz nākamo gadu interpretācijās.

Rezultāts

86. Ēmot vēr? visu min?to, es secinu, ka otr? metode – kur? k? piesaiste tiek izmantots punktu iemaks?šanas br?dis – tikai no pirm? skatiena rada sapr?t?gu izn?kumu. No vienas puses, t?s priekšroc?ba ir t?, ka viegli var konstat?t tiešu saist?bu ar nekustamo ?pašumu un t?d?j?di ar? nešaub?gi var noteikt pakalpojuma sniegšanas vietu. No otras puses, ir bažas, ka t?s ieviešana b?tu saist?ta ar administrat?va rakstura probl?m?m. Turpretim pirm? pieeja, kas paredz Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta piem?rošanu, k? piesaisti izmantojot noteiktu nekustamo ?pašumu fondu, man š?iet vienk?rši ieviešama un pragmatiska. T?d?? ir ieteicams izmantot pirmo pieeju.

c) Par izmitin?šanas iesp?ju viesn?c?s

87. Iepriekš min?tajiem apsv?rumiem ir j?b?t sp?k? ar? tad, ja ties?bu uz punktiem ?pašnieks savus punktus, k? tas ir paskaidrots otraj? f) prejudici?laj? jaut?jum?, apmaina pret apmešanas MRL p?rvald?taj?s viesn?c?s ar nosac?jumu, ka š?s viesn?cas ir ar? da?a no ties?bu uz punktiem ieg?des br?d? pieejam? dz?vojamo telpu fonda.

88. Izmitin?šana viesn?cu nozar? ar? ir pakalpojums, “kas saist?ts ar nekustamo ?pašumu”, š? noteikuma izpratn?. Š?da viedok?a par ties?bu jaut?jumu pareiz?bu apstiprina preciz?jumi, uz kuriem Kopienas likumdev?js ir nor?d?jis Padomes 2008. gada 12. febru?ra Direkt?v? 2008/8/EK, ar ko groza Direkt?vu 2006/112/EK (34) attiec?b? uz pakalpojumu sniegšanas vietu (35). Proti, ar Direkt?vu 2008/8 tiek groz?ts Direkt?vas 2006/112 47. pants – noteikums, kas st?j?s Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta viet? – t?d?j?di, ka ar pakalpojumu, kas saist?ts ar nekustamo ?pašumu, ir j?saprot ar? “izmitin?šana viesn?cu nozar? vai l?dz?gas funkcijas nozar?s”, k? ar? “ties?bu pieš?iršana nekustam? ?pašuma izmantošanai un [...] pakalpojumiem”.

89. L?dz ar to nekas nemain?s attiec?b? uz juridisko v?rt?jumu, ka klienti saska?? ar stat?tu noteikumiem dr?kst savus punktus apmain?t pret apmešanas MRL p?rvald?taj?s viesn?c?s. V?l jo vair?k, vienm?r piesaiste ir atkar?ga no veida, k?d? klienti ieg?st ties?bas uz punktiem (36).

d) Neiesp?jam?ba klasific?t k? dal?bu klub?

90. Turpretim nevar piekrist Apvienot?s Karalistes vald?bas uzskatam, ka attiec?gais pakalpojums b?tu klasific?jams k? dal?ba klub? un piem?rojams b?tu Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punkts.

91. K? pareizi paskaidro Komisija, pamata liet? klients nemaks? t?p?c, lai k??tu par kluba biedru. Maks?jumu, ko vi?š veic, gad?jum? runa nav, piem?ram, par regul?riem dal?bas maks?jumiem, kas izpaužas k? konkr?ti maks?jumi apmai?? pret daž?da veida pakalpojumiem. Atš?ir?b? no lietas *Kennemer Golf* (37), kuras pamat? bija š?di lietas apst?k?i (38), pamata liet? attiec?gos maks?jumus var pak?rtot konkr?tiem pakalpojumiem. Ne?emot vēr? min?to, kopš sprieduma liet? *RCI Europe* klasifik?cija, k?du to par pareizu atz?st Apvienot?s Karalistes vald?ba, neš?iet juridiski atbalst?ma. Min?taj? liet?, kur? bija runa par dar?jumu koncepciju, kas bija l?dz?ga dal?bai klub?, v?rt?jumu pievienot?s v?rt?bas nodok?a uzlikšanas nol?k?, Tiesa, pamatojoties uz r?p?gu visu apst?k?u v?rt?jumu, sp?ja konstat?t sinalagm?tiskas attiec?bas starp konkr?tajiem maks?jumu veidiem un attiec?gajiem apvien?bas sniegtajiem pakalpojumiem (39).

92. Attiec?gaj? liet? var?ja b?t runa par 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta piem?rošanu, jo Tiesa vien? no n?kamajiem so?iem konstat?ja, ka piek?uve da?laika lietojuma ties?bu apmai?as fondam bija tikai patiesajam m?r?im – apmai?ai vai iesp?jai n?kotn? piedal?ties š?d? apmai?? – pak?rtots papildu elements (40). Ēmot vēr?, ka Tiesa da?laika lietojuma ties?bas apl?koja k? ties?bas uz nekustamo ?pašumu un to nodošanu apmai?? pret l?dz?gu ties?bu izmantošanu k? dar?jumu, kas ir saist?ts ar nekustamo ?pašumu (41), š? noteikuma piem?rošana konkr?taj? liet?

š?iet pašsaprotama.

93. L?dz ar to atsaukšan?s pamata liet? uz Sest?s direkt?vas 9. panta 1. punktu, pamatojoties uz attiec?g? pakalpojuma klasific?šanu k? dal?bu klub?, nav pie?aujama.

e) Starpsecin?jums

94. T?d?? uz trešo a) prejudici?lo jaut?jumu ir j?atbild, ka *MRL* sniegto pakalpojumu gad?jum? runa ir par pakalpojumiem, "kas ir saist?ti ar nekustamo ?pašumu", Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta (tagad – Direkt?vas 2006/112 45. pants) izpratn?, ta?u attiec?b? uz pakalpojuma sniegšanas vietu ir j?iev?ro turpm?k min?tais.

95. Attiec?b? uz atl?dz?bu par statusa paaugstin?šanu pakalpojuma sniegšanas vieta ir t?, kur atrodas nekustamais ?pašums, uz kuru attiec?gajam biedram ir da?laika lietojuma ties?bas.

96. Attiec?b? uz atl?dz?bu par pirkumu pakalpojuma sniegšanas vieta ir atkar?ga no t?, kur?s dal?bvalst?s pakalpojuma sniedz?js p?rvalda nekustamos ?pašumus br?d?, kad klienti ieg?d?jas ties?bas uz punktiem. Pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir j?uzliek konkr?taj? valst? atbilstoši attiec?gajai da?ai fond? esošo nekustamo ?pašumu.

C – *Par iesp?ju piem?rot nodok?a atbr?vojumus*

1) Starpniec?ba apmešan?s vietu nodrošin?šan? *MRL* p?rvald?taj?s viesn?c?s

97. Uz jaut?jumu, vai *MRL* sniegtais pakalpojums ir atbr?vots no pievienot?s v?rt?bas nodok?a, – cikt?l runa ir par ties?bu uz punktiem tirdzniec?bu un starpniec?bu apmešan?s vietu nodrošin?šan? *MRL* p?rvald?taj?s viesn?c?s – nep?rprotami ir j?atbild noliedzoši, jo saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta 1. apakšpunktu *expressis verbis* uz izmitin?šanu viesn?cu nozar? nodok?a atbr?vojums neattiecas.

2) Starpniec?ba apmešan?s vietu nodrošin?šan? nekustamajos ?pašumos, uz kuriem trešaj?m person?m ir da?laika lietojuma ties?bas

98. Turpretim jaut?jumam par to, vai *MRL* par atl?dz?bu veikt? starpniec?ba apmešan?s vietu nodrošin?šan? nekustamajos ?pašumos, uz kuriem trešaj?m person?m ir da?laika lietojuma ties?bas, ir apliekama ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, ir nepieciešama plaša anal?ze. Atbilde uz šo jaut?jumu ir atkar?ga no t?, vai š? darb?ba var tikt klasific?ta k? "nekustam? ?pašuma iz?r?šana" Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta izpratn? un vai eventu?li var tikt piem?roti iz??muma noteikumi.

a) Visp?r?gi par atbr?vojumiem no nodok?a un Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkt? noteiktajiem iz??mumiem

99. Saska?? ar direkt?vu nekustam? ?pašuma iz?r?šana princip? ir atbr?vota no pievienot?s v?rt?bas nodok?a. K? ?ener?ladvok?ts Džeikobss [Jacobs] secin?jumos liet? *Blasi* (42) ir izsme?oši paskaidrojis, šis atbr?vojums atspogu?o ?paš?s gr?t?bas, kas rodas, iekas?jot pievienot?s v?rt?bas nodokli par š?d?m prec?m. Atš?ir?b? no parastaj?m prec?m nekustamais ?pašums nav ražošanas procesa rezult?ts. V?l jo vair?k, iz?r?šana ir sal?dzinoši pas?va darb?ba, kuras rezult?t? netiek rad?ta b?tiska pievienot? v?rt?ba. Lai gan t? ir saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas 4. panta izpratn?, t? princip? ir atbr?vota no nodok?a. Atš?ir?ga situ?cija ir 13. panta B da?as b) punkt? min?to dar?jumu gad?jum?, jo tie ir saist?ti ar akt?vu nekustam? ?pašuma izmantošanu un t?d?j?di attaisno nodok?a uzlikšanu (43).

100. "Noteikuma–iz??muma" attiec?bas šaj? noteikum? ietekm? atseviš?o paz?mju interpret?ciju.

No nodokļu neitralitātes principa un Pirmās direktīvas (44) preambulas piektā apsvēruma izrietošā prasība iekasēt nodokli pēc iespējas plašāk un visprāgāk rada situāciju, ka pievienotās vērtības nodokļa darbības jomu pamatojošās pazīmes ir jāinterpretē plaši. No minētā izriet pretējais, proti, ka izņēmuma pazīmes, tādā atbrīvojumi no nodokļa, ir jāinterpretē šauri (45). Tas bija vēl minēts tagad atceltās Otrās direktīvas (46) preambulas ceturtajā apsvērumā: “Lai varētu vienkārši un neitrāli piemērot sistēmu un nodokļa pamatlīdzekļa varētu tikt saglabāta saprātīgās robežās, nepieciešams ierobežot paša režīma un izņēmuma pasākumu noteikšanu.”

101. Tiesa, norādot uz savu pastāvīgo judikatūru, vienmēr šauri interpretē Sestajā direktīvā noteiktos atbrīvojumus no nodokļa, kaut arī šajā direktīvā nav iekauta attiecīgā tiesību norma. Saprātīgi piemērojot iepriekš minēto principu, Tiesa ir konstatējusi, ka “jādzieni, kas izmantoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. pantā paredzētos atbrīvojumus, ir interpretējami šauri, jo šie atbrīvojumi ir atkarīgi no visprāgāk principa, ka PVN tiek piemērots katram pakalpojumam, kuru nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību” (47).

b) Jādzienis “nekustamo pašumu izīrēšana”

102. Turklāt Tiesa uzskata, ka Sestās direktīvas 13. pantā ietvertie jādzieni ir autonomi Kopienas tiesību jādzieni un tādēļ tiem ir vajadzīga Kopienas tiesību definīcija (48). Minētais attiecas arī uz jādzienu “izīrēšana”, kuru raksturojošā pamatpazīme, pēc Tiesas domām, ir tā, ka “attiecīgajai personai uz noteiktu laiku pret atlīdzību tiek piešķirtas tiesības lietot ūku kā pašniekam un izslēgt jebkuru citu personu no šādu tiesību izmantošanas” (49). Lai novērtētu, vai šai definīcijai atbilst konkrētie līgumi, jāņem vērā visas darījuma sastāvdaļas un tā apstākļi (50). Noteicošais šajā gadījumā ir tā objekta saturs (51), neatkarīgi no tā, kādu nosaukumu tam ir devuši līgumslēdzēji (52).

103. Šie nosacījumi, pēc manām domām, attiecas uz lietojuma tiesībām, kuras klients iegūst apmaiņā pret saviem punktiem, ir izpildīti. Pirmkārt, šīm tiesībām – kā pārliecinoši paskaidro MRL (53) un netieši norāda lielākā daļa lietās dalībnieku – ir pazīmes, kas saskaņā ar 13. panta B daļas b) punktu atbilst “izīrēšanai” šīs definīcijas nozīmē. Otrkārt, ir konstatējams, ka daļa laika lietojuma tiesības neatkarīgi no to juridiskā rakstura atbilstoši katras dalībvalsts tiesībām (54) katrā ziņā piešķir pašniekam lietojuma tiesības, kas ir pielīdzināmas dzīvojamajai telpai (55). Uz to esmu jau norādījis savos secinājumos lietā *RCI Europe* (56).

104. Ir gan jāatzīst, ka ar starpniecību brīvdienu nekustamo pašumu nodošanā lietošanai, kā to saimnieciskajā darbībā veic prasītāja, acīmredzami nav saistīta to tiesiska nodošana no viena biedra citam. Vēl jo vairāk, atbilstoši līgumam par prejudiciālo jautājumu uzdošanu konkrētai nedēļu lietojuma tiesības tiek nodotas administratoram, tādējādi klients pats nesāņem daļa laika lietojuma tiesības. Tāpēc vienlaikus ir jānorāda, ka *time sharing* līgumi regulāri paredz iespēju nodot trešai personai lietojuma tiesības par atlīdzību vai bez tās, tā kā arī šā persona var atsaukties uz šīm tiesībām (57). Tiktāl ir jāsecina, ka klients, kas sāņem lietošanu šādu brīvdienu nekustamo pašumu, iegūst tiesības, kas ir salīdzināmas ar daļa laika lietojuma tiesību pašnieka tiesībām.

105. Šeit pamatotajai klasifikācijai kā “izīrēšanai” 13. panta B daļas b) punkta izpratnē pretējs ir tikai un vienīgi Apvienotās Karalistes valdības viedoklis, kas gan man šķiet mazāk pārliecinošs, jo tajā kā piesaiste tiek izmantots vienīgi pirmais darījums – tiesību uz punktiem pārdošana. Tādējādi, piemēram, lai pamatotu savu viedokli, tā norāda, ka, pirmkārt, ar šo darījumu neesot saistīta pietiekami konkrēta nekustamā pašuma nodošana un, otrkārt, tiesības uz punktiem zināmos apstākļos nekad netiekot izmantotas. Katrā ziņā šāds uzskats ir formāls, jo, pirmkārt, tiek ņemts vērā tikai viens no MRL darījumu modeļa aspektiem un, otrkārt, pilnīgi tiek ignorēts pirmais darījuma patiesais mērķis. Proti, klients tiesības uz punktiem iegūst tikai ar nodomu sāemt brīvdienu nekustamā pašuma nedēļu lietojuma tiesības (58). Tādēļ, lai juridiski klasificētu

lietojuma tiesību nodošanu kā "izstrāšanu", nav būtiski, ka pirmā darījuma veikšanas brīdā atsevišķas nekustamās pašuma pazīmes zināmos apstākļos nav pietiekami skaidras, jo katrā gadījumā ir zināmi lietošanas nosacījumi un līgumslēdzēja puses. Šie lietošanas nosacījumi atbilst, kā jau bija redzams (59), Tiesas izstrādātajai izstrāšanas definīcijai pievienotās vārtības nodokļu tiesību izpratnē. Tādā Apvienotās Karalistes valdības viedoklis ir noraidāms.

106. Attiecīgi pamata lietā ir konstatējama "nekustamās pašuma izstrāšana" šā noteikuma izpratnē. Tomēr ir jāatbilst, vai ir piemērojams izņēmuma noteikums.

c) 13. panta B daļas b) punkta 1. apakšpunktā ietvertā izņēmuma noteikuma piemērošana

107. Konkrētajā gadījumā zināmos apstākļos varētu būt runa par noteikuma piemērošanu, saskaņā ar kuru uz "izmitināšanu [...] viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs" netiek piemēroti noteikumi par atbrīvojumiem no nodokļa. Šajā gadījumā, kad izmitināšana notiek nekustamajos pašumos, uz kuriem trešajām personām ir daļēja lietojuma tiesības, varētu būt runa par "izmitināšanu līdzīgas funkcijas nozarēs". Šeit ir jāņem vērā, ka Sestās direktivas 13. panta B daļas b) punkta 1. apakšpunkts kā izņēmuma noteikums no faktiskā atbrīvojuma no nodokļa principa nevar tikt interpretēts šauri, lai noteikums par vispārīgu visu darījumu, kuriem ir jāpiemēro nodoklis, aplikšanu ar nodokli būtu efektīvs (60).

108. Šā noteikuma piemērošana visupirms no nodokļu politikas viedokļa būtu koherentas pievienotās vārtības nodokļa regulējuma piemērošanas pamata lietā intereses, jo nav neviena pārliecinoša iemesla šā izmitināšanai brīvdienu nekustamajos pašumos piemērot citādu nodokļu noteikumus nekā mēģenes vietas nodrošināšanai viesnīcu nozarē. Kā tas izriet no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu, klients principā var brīvi izvēlēties starp abām alternatīvām. Padarot MRL veikto darījumu aplikšanu ar nodokli atkarīgu no iespējamā klienta izvēles tiesībām, netiktu ieviests nodokļu neitralitātes princips, saskaņā ar kuru nodoklis ir jāuzliek visiem darījumiem un nodokļu jomā ir jāievieš vienlīdzīgas attieksmes princips (61). Tādējādi tiktu apgrūtināta pievienotās vārtības nodokļu noteikumu piemērošanas paredzamība. Turklāt abi pakalpojumi, ņemot vērā par tiem, viens no otra gandrīz neatšķiras, un tādējādi nav attaisnojama atšķirīga attieksme nodokļu jomā.

109. No Sestās direktivas 13. panta B daļas b) punkta 1. apakšpunktā ietvertā regulējuma var secināt, ka līdzīgs apmešanās vietai viesnīcu nozarē var pastāvēt arī citas līdzīgas funkcijas nozares, kurām varētu tikt piemērots pievienotās vārtības nodoklis, lai gan ir jānorāda, ka dalībvalstis saskaņā ar šo noteikumu var paredzēt papildu izņēmumus no šā atbrīvojuma darbības jomas. Kā Tiesa ir paskaidrojusi spriedumā lietā *Blasi* (62), dalībvalstīm ir liela rīcības brīvība, definējot jēdzienu "izmitināšana", kas atšķirībā no nekustamās pašuma iznomāšanas un izstrāšanas, kam tiek piemērots atbrīvojums, saskaņā ar Sestās direktivas 13. panta B daļas b) punkta 1. apakšpunktu ir aplikama ar nodokli (63). Taču tā ir ierobežota ar šā noteikuma mērķi, kas attiecas uz dzīvojamu telpu sagatavošanu dzīvošanai nozīmē to, ka ir jāspēj nošķirt – ar nodokli aplikamo – izmitināšanu viesnīcu nozarē vai līdzīgas funkcijas nozarēs no nekustamo pašumu iznomāšanas un izstrāšanas, kas ir atbrīvota no nodokļa. Tiesa minējot spriedumā ir atzinusi, ka dalībvalstīm, transponējot Sestās direktivas 13. panta B daļas b) punkta 1. apakšpunktu, ir tiesības noteikt kritērijas, kas tām šā iet piemēroti šai nošķiršanai (64). Vienlaikus Tiesa kā piemērotu kritēriju izmitināšanas viesnīcu nozarē (kā ar nodokli aplikama darījuma) nošķiršanai no dzīvojamu telpu izstrāšanas (kā no nodokļa atbrīvota darījuma) atzina izmitināšanas ilgumu (65).

110. Ēmot vēr?, ka attiecīgajiem pakalpojumiem – izmitin?šanai br?vdienu nekustamajos ?pašumos un izmitin?šanai viesn?cu nozar? – princip? ir vien?di m?r?i un tie no parastas iz?r?šanas atš?iras ar ?so izmitin?šanas ilgumu, š?s judikat?ras atbilstoša piem?rošana pamata liet? ir vismaz apsverama.

d) 13. panta B da?as b) punkta otraj? da?? ietvert? pilnvarojuma piem?rojam?ba

111. Ta?u ar? ne neiesp?jam? gad?jum?, kad b?tu j?noliedz pras?bas “l?dz?gas funkcijas” izpild?šana konkr?to pamata lietas apst?k?u gad?jum?, piem?ram, t?p?c, ka izmitin?šana *MRL* br?vdienu nekustamajos ?pašumos parasti neb?tu saist?ta ar t?da paša veida pakalpojumiem, ko parasti klients sa?em viesn?c? (66), dal?bvalst?m – k? pareizi paskaidro Komisija (67) – esot ties?bas saska?? ar 13. panta B da?as b) punkta otraj? da?? ietverto visp?r?go pilnvarojuma pamatojumu un t?d?j?di t?m pieš?irto r?c?bas br?v?bu ar? š?da veida ?slaic?gai izmitin?šanai br?vdienu nekustamajos ?pašumos nepiem?rot atbr?vojumu no nodok?a. Proti, atbilstoši šim noteikumam dal?bvalst?m ir at?auts noteikt v?l citus iz??mumus no nekustam? ?pašuma iz?r?šanas atbr?vojuma no nodok?a (68). T?d?j?di tai ir savs past?v?gs normat?vais saturs iepretim Kopienas likumdev?ja Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta 1.–4. apakšpunkt? uzskait?tajiem gad?jumiem.

112. No min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punktu dal?bvalstij nav aizliegts par samaksu veiktu starpniec?bu izmitin?šan? nekustamajos ?pašumos, uz kuriem trešaj?m person?m ir da?laika lietojuma ties?bas, aplikt ar pievienot?s v?rt?bas nodokli, cikt?l š?das saimnieciskas darb?bas m?r?is ir ?slaic?ga izmitin?šana.

D – *Sl?dziens*

113. Rezum?jot var secin?t, ka t?ds pakalpojums k? tas, ko sniedz *MRL*, t?du ties?bu uz punktiem pieš?iršanas form?, kas pieš?ir pirc?jam ties?bas ik gadu apmain?t punktus pret dz?vošanu da?laika lietojuma ties?bu m?tn?s, kas atrodas *MRL* atp?tas kompleksos, un to izmantošana, ir j?apl?ko k? da?a no “pakalpojuma, kas saist?ts ar nekustamo ?pašumu” Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta (tagad – Direkt?vas 2006/112 45. pants) izpratn?.

114. Attiec?b? uz pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu savuk?rt ir j?noš?ir pakalpojumi, kas tiek sniegti apmai?? pret atl?dz?bu par statusa paaugstin?šanu, un pakalpojumi, kas tiek sniegti apmai?? pret atl?dz?bu par pirkumu.

115. Pakalpojuma, ko sniedz apvien?ba, kuras darb?bas m?r?is ir atvieglot ned??u lietojuma ties?bu apmai?u, par ko š? apvien?ba no t?s klientiem k? samaksu sa?em atl?dz?bu par statusa paaugstin?šanu, sniegšanas vieta ir vieta, kur atrodas nekustamais ?pašums, uz kuru attiec?gajam klientam ir da?laika lietojuma ties?bas.

116. Pakalpojuma, kas izpaužas k? ties?bu uz punktiem p?rdošana, sniegšanas vieta ir atkar?ga no t?, kur?s dal?bvalst?s pakalpojuma sniedz?js br?d?, kad klienti ieg?d?jas ties?bas uz punktiem, p?rvalda nekustamos ?pašumus. Pievienot?s v?rt?bas nodoklis ir j?uzliek konkr?taj? valst? atbilstoši attiec?gajai da?ai fond? esošo nekustamo ?pašumu.

117. Uz iesp?ju piem?rot atbr?vojumu no nodok?a ir j?atbild apstiprinoši, Ēmot vēr?, ka iepriekš aprakst?tais pakalpojums ir raksturojams k? “nekustamo ?pašumu iz?r?šana” Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta (tagad – Direkt?vas 2006/112 135. panta 1. punkta 1) apakšpunkts) izpratn?. Vienlaikus šis noteikums neliedz dal?bvalst?m tam nepiem?rot atbr?vojumu.

VIII – Secinājumi

118. Ēmot vērā minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Court of Session* prejudiciāliem jautājumiem atbildēt šādi:

1) tās pakalpojums kļūst tas, ko sniedz *MRL*, tādū līgumisku tiesību (tiesību uz punktiem) piešķiršanas formā, kas piešķir pircējam tiesības ik gadu apmainīt punktus pret dzīvokli daļēji lietojuma tiesību mērķiem, kas atrodas *MRL* atpūtas kompleksos, un to izmantošana, ir jāaplūko kā daļa no “pakalpojuma, kas saistīts ar nekustamo īpašumu” Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta (tagad – Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112 par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 45. pants) izpratnē;

2) attiecībā uz atlīdzību par statusa paaugstināšanu pakalpojuma sniegšanas vieta ir tā, kur atrodas nekustamais īpašums, uz kuru attiecīgajam biedram ir daļēji lietojuma tiesības. Attiecībā uz atlīdzību par pirkumu pakalpojuma sniegšanas vieta ir atkarīga no tā, kurš dalībvalsts pakalpojuma sniedzējs pārvada nekustamos īpašumus brīdī, kad klienti iegādājas tiesību uz punktiem. Pievienotās vērtības nodoklis ir jāuzliek konkrētaj valstī atbilstoši attiecīgajai daļai fondē esošo nekustamo īpašumu;

3) lai gan iepriekš aprakstītais pakalpojums ir raksturojams kā “nekustamo īpašumu izīrēšana” Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta (tagad – Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta 1) apakšpunkts) izpratnē. Vienlaikus šis noteikums neliedz dalībvalstīm tam nepiemērot atbrīvojumu.

1 – Oriģinālvārdā – vācu.

2 – Saskaņā ar Lisabonas Līgumu, ar ko groza Līgumu par Eiropas Savienību un Eiropas Kopienas dibināšanas Līgumu, kas parakstīts Lisabonā 2007. gada 13. decembrī (OV C 306, 1. lpp.), prejudiciāla nolūmuma tiesvedībā turpmāk regulā Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pants.

3 – OV L 145, 1. lpp.

4 – 2009. gada 3. septembra spriedums lietā C-37/08 *RCI Europe* (Krājums, I-7533. lpp.).

5 – OV L 347, 1. lpp.

6 – Atbilst Direktīvas 2006/112 43. pantam.

7 – Atbilst Direktīvas 2006/112 45. pantam.

8 – Atbilst Direktīvas 2006/112 62.–66. pantam.

9 – Atbilst Direktīvas 2006/112 135. panta 1. un 2. punktam.

10 – Šajā ziņā skat. arī Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Vēne, 1997, 121. lpp. Skat. arī Terra, B. un Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, 1. sējums, 497. lpp., kuri uzskata, ka teorijai par pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšanu nav nozīmes gadījumos, kad darījumi ir vienas un tās pašas valsts nodokļu kompetencē. Tiklīdz kompetentās ir vairāku valstu nodokļu iestādes, jo, piemēram, preces tiek pārvestas uz citas dalībvalsts

teritoriju vai pakalpojumi tiek sniegti personai, kuras dzīvesvieta ir citā dalībvalstī, nevarot nepārprotami noteikt, vai saimnieciskā darbība ir notikusi kādas noteiktas valsts teritorijā vai ārpus tās. Pakalpojuma sniegšanas vietas noteikšana esot būtiska, lai atbildētu uz jautājumu, vai un kāds pievienotās vērtības nodoklis ir uzliekams.

11 – Weiermayer, R. Der Leistungsort im Blick der Rechtsprechung des EuGH. No: Achatz, M., Tumpel, M. (redaktori). *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*. Vēne, 2001, 125. lpp.

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

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

14 – Savos 2006. gada 7. marta secinājumos lietā C-166/05 *Heger* (2006. gada 7. septembra spriedums, Krājums, I-7749. lpp., 27. punkts) ģenerālvokāte Šārpstone [*Sharpston*] pauž uzskatu, ka Kopienas likumdevēja Sestās direktivas ietvaros zināmā mērā ir radījis iekšēju spriedzi, ciktāl vispārējie noteikumi par pakalpojuma sniegšanas vietu balstīti uz izcelsmes valsts, nevis galamērķa valsts principu, lai gan pievienotās vērtības nodokļa kā patērētāja nodokļa pamatprincips paredzot, ka tas būtu jāiekasē patērētāja vietā.

15 – Communier, J.-M. darbā *Droit fiscal communautaire*, Brisele, 2001, 293. lpp., šo apstākli skaidro ar Sestās direktivas rašanās vēsturi. Kā norāda autors, izstrādājot direktivas priekšlikumu, par pamatu esot ticis ņemts viedoklis, ka balstīšanās uz uzņēmuma reģistrācijas vietu būtu vispraktiskākais risinājums. Šis priekšlikums vēl saprātīgi esot paredzējis maz izņēmumu. Tomēr galīgajās sarunās Padomē izņēmumu skaits esot palielinājies, kā rezultātā tiesību normu teksts, kuru Padome pieņēma 1977. gada maijā, kopš tā brīža neesot vienkārši piemērojams.

16 – Tiesa ir pilnvarota tai uzdotos prejudiciālos jautājumus nepieciešamības gadījumā pārformulēt, lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi ņmuma pieņemšanai pamata lietā. Skat. 2002. gada 11. jūlija spriedumu lietā C-62/00 *Marks & Spencer* (*Recueil*, I-6325. lpp., 32. punkts), 2000. gada 28. novembra spriedumu lietā C-88/99 *Roquette Frères* (*Recueil*, I-10465. lpp., 18. un 19. punkts) un 1999. gada 4. marta spriedumu lietā C-87/97 *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola* (*Recueil*, I-1301. lpp., 16. punkts).

17 – Šajā ziņā skat. 1994. gada 3. marta spriedumu lietā C-16/93 *Tolsma* (*Recueil*, I-743. lpp., 14. punkts), 1998. gada 14. jūlija spriedumu lietā C-172/96 *First National Bank of Chicago* (*Recueil*, I-4387. lpp., 26.–29. punkts) un 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-174/00 *Kennemer Golf* (*Recueil*, I-3293. lpp., 39. punkts).

18 – Skat. *MRL* paskaidrojumu 14. lpp., 3.32. punkts.

19 – Skat. *MRL* paskaidrojumu 14. lpp., 3.33. punktu.

- 20 – Iepriekš 4. zemsvalstīgas piezīmes minētais spriedums lietā *RCI Europe* (39. un 40. punkts).
- 21 – Skat. arī Weiermayer, R. (minēts iepriekš 11. zemsvalstīgas piezīmes, 134. lpp.).
- 22 – Skat. *MRL* paskaidrojumu 7., 9. un 22. lpp., kā arī Apvienotās Karalistes valdības paskaidrojumu 8. lpp. 20. punktu un Grieķijas valdības paskaidrojumu 23. punktu.
- 23 – Skat. *MRL* paskaidrojumu 11. lpp. 3.22. punktu un 22. lpp. 5.10. punktu.
- 24 – Skat. it īpaši 1984. gada 22. februāra spriedumu lietā 70/83 *Kloppenburger* (*Recueil*, 1075. lpp., 11. punkts), 1987. gada 15. decembra spriedumu lietā 348/85 *Dānija/Komisija* (*Recueil*, 5225. lpp., 19. punkts), 1998. gada 1. oktobra spriedumu lietā C-209/96 *Apvienotā Karaliste/Komisija* (*Recueil*, I-5655. lpp., 35. punkts), 2001. gada 22. novembra spriedumu lietā C-301/97 *Nīderlande/Padome* (*Recueil*, I-8853. lpp., 43. punkts) un 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-17/01 *Sudholz* (*Recueil*, I-4243. lpp., 34. punkts).
- 25 – Ēnerģētiskā Pojareša Maduru 2005. gada 16. februāra secinājumi apvienotajās lietās C-354/03, C-355/03 un C-484/03 *Optigen* u.c. (2006. gada 12. janvāra spriedums, Krājums, I-483. lpp., 29. punkts).
- 26 – Šajā sakarā Ridsdale, M., "Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT", no: *EC Tax Review*. 2005, Nr. 2, 87. lpp., un arī Terra, B. un Kajus, J. (minēti iepriekš 10. zemsvalstīgas piezīmes, 36. lpp.) norāda uz tiesiskās noteiktības principa īpašo nozīmi nodokļu tiesībās.
- 27 – Iepriekš 14. zemsvalstīgas piezīmes minētais spriedums lietā *Heger* (24. punkts).
- 28 – Iepriekš 14. zemsvalstīgas piezīmes minētie Ēnerģētiskā Šārpstones 2006. gada 7. marta secinājumi lietā *Heger* (31. un 33. punkts).
- 29 – 1998. gada 8. marta spriedums lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council* (*Recueil*, 1443. lpp., 11. un 12. punkts) un iepriekš 17. zemsvalstīgas piezīmes minētais spriedums lietā *Tolsma* (13. punkts).
- 30 – Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *RCI Europe*, kura pamatā acīmredzami ir līdzīgi apsvērumi. Tiesa pareizi, proti, 28. punktā, attiecībā uz strīdīgo darījumu koncepciju, paskaidroja, ka "biedrs, samaksājot iestāšanās maksu, iegūst vienīgi pieeju *RCI Weeks* apmaiņas programmai, tātad arī ir taīsnība, ka pievienošanos šādai programmai daļai laika lietojuma tiesību īpašniekam nesniedz nekādu labumu, ja vien tam nav nodoma savas tiesības apmainīt pret kāda cita biedra tiesībām". Tātad 29. punktā ir teikts, ka, "pat ņemot vērā *RCI Weeks* programmas dažādos posmus, ja nebūtu nodoma veikt daļai laika lietojuma tiesību apmaiņu *RCI Europe* izveidotajā tirgū, iestāšanās maksai un ikgadīgai biedra naudai nebūtu nekādas jēgas".
- 31 – 2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-419/02 *BUPA* (Krājums, I-1685. lpp.).
- 32 – Turpat (48. punkts).
- 33 – Turpat (50. punkts).
- 34 – OV L 44, 11. lpp.
- 35 – Terra, B. un Kajus, J. (minēti iepriekš 10. zemsvalstīgas piezīmes, 514. lpp.) šo noteikuma formulējuma izmaiņas uzskata vienīgi par jau pastāvošās tiesiskās kārtības precizēšanu. Par to liecinot arī Direktīvas 2008/8 preambulas 6. apsvērumi, saskaņā ar kuriem īpaši izņēmumi, kuriem

ir j?nodrošina, ka nodoklis tiek uzlikts pat?ri?a viet?, balst?s uz “sp?k? esošajiem krit?rijiem”.

36 – Par ties?bu uz punktu ieg?šanas veidiem skat. šo secin?jumu 53. punktu.

37 – Iepriekš 17. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Kennemer Golf*.

38 – Turpat.

39 – Iepriekš 4. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *RCI Europe* (34. un 35. punkts).

40 – Turpat (35. punkts).

41 – Turpat (37. punkts).

42 – ?ener?ladvok?ta Džeikobsa 1997. gada 25. septembra secin?jumi liet? C?346/95 *Blasi* (1998. gada 12. febru?ra spriedums, *Recueil*, I?481. lpp., 15. un 16. punkts).

43 – Skat. I?dz?go ?ener?ladvok?ta La Pergolas [*La Pergola*] argument?ciju 1999. gada 18. marta secin?jumos liet? C?12/98 *Amegual* (2000. gada 3. febru?ra spriedums, *Recueil*, I?527. lpp., 9. punkts) un ?ener?ladvok?ta Ruisa?Harabora Kolomera [*Ruiz?Jarabo Colomer*] argument?ciju 2004. gada 4. maija secin?jumos liet? C?284/03 *Temco Europe* (2004. gada 18. novembra spriedums, Kr?jums, I?11237. lpp., 24. punkts).

44 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Pirm? direkt?va 67/227/EEK par dal?bvalstu ties?bu aktu par apgroz?juma nodok?iem saska?ošanu (OV 71, 1301. lpp.).

45 – Šaj? sakar? Lohse, C., “Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, no: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (min?ts iepriekš 11. zemsv?tras piez?m?, 62. lpp.).

46 – Padomes 1967. gada 11. apr??a Otr? direkt?va 67/228/EEK par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem – Kop?j?s pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?mas strukt?ra un piem?rošanas k?rt?ba (OV 71, 1303. lpp.). Atcelta ar Sest?s direkt?vas 37. pantu.

47 – 1989. gada 15. j?nija spriedums liet? 348/87 *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (*Recueil*, 1737. lpp., 13. punkts), 1995. gada 11. augusta spriedums liet? C?453/93 *Bulthuis-Griffioen* (*Recueil*, I?2341. lpp., 19. punkts), 1997. gada 5. j?nija spriedums liet? C?2/95 *SDC* (*Recueil*, I?3017. lpp., 20. punkts), iepriekš 42. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Blasi* (18. punkts), 1999. gada 7. septembra spriedums liet? C?216/97 *Gregg* (*Recueil*, I?4947. lpp., 12. punkts), 2000. gada 12. septembra spriedumi liet? C?359/97 Komisija/Apvienot? Karaliste (*Recueil*, I?6355. lpp., 64. punkts) un liet? C?358/97 Komisija/?rija (*Recueil*, I?6301. lpp., 52. un 55. punkts), 2001. gada 18. janv?ra spriedums liet? C?150/99 *Stockholm Lindöpark* (*Recueil*, I?493. lpp., 25. punkts), 2003. gada 12. j?nija spriedums liet? C?275/01 *Sinclair Collis* (*Recueil*, I?5965. lpp., 23. punkts), 2004. gada 18. novembra spriedums liet? C?284/03 *Temco Europe* (Kr?jums, I?11237. lpp., 17. punkts) un 2005. gada 3. marta spriedums liet? C?428/02 *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (Kr?jums, I?1527. lpp., 29. punkts).

48 – Skat. 1987. gada 26. marta spriedumu liet? 235/85 Komisija/N?derlande (*Recueil*, 1471. lpp., 18. punkts), iepriekš 47. zemsv?tras piez?m? min?tos spriedumus liet? *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (11. punkts), liet? *SDC* (21. punkts), 1998. gada 12. novembra spriedumu liet? C?149/97 *Institute of the Motor Industry* (*Recueil*, I?7053. lpp., 17. punkts), iepriekš 47. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? Komisija/?rija (51. punkts), 2001. gada 8. marta spriedumu liet? C?240/99 *Försäkringsaktiebolaget Skandia* (*Recueil*, I?1951. lpp., 32. punkts),

2002. gada 10. septembra spriedumu liet? C?141/00 *Ambulanter Pflegedienst K?gler* (*Recueil*, I?6833. lpp., 25. punkts), 2003. gada 16. janv?ra spriedumu liet? C?315/00 *Maierhofer* (*Recueil*, I?563. lpp., 25. punkts), iepriek? 47. zemsv?tras piez?m? min?tos spriedumus liet? *Sinclair Collis* (22. punkts), liet? *Temco Europe* (16. punkts) un liet? *Fonden Marselisborg Lystb?dehavn* (27. punkts), 2007. gada 19. apr??a spriedumu liet? C?455/05 *Velvet & Steel Immobilien* (Kr?jums, I?3225. lpp., 15. punkts) un 2007. gada 6. decembra spriedumu liet? C?451/06 *Walderdorff* (Kr?jums, I?10637. lpp., 16. punkts).

49 – 2001. gada 4. oktobra spriedums liet? C?326/99 “Goed Wonen” (*Recueil*, I?6831. lpp., 55. punkts), 2001. gada 9. oktobra spriedums liet? C?108/99 *Cantor Fitzgerald International* (*Recueil*, I?7257. lpp., 21. punkts) un iepriek? 47. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Sinclair Collis* (25. punkts).

50 – Skat. iepriek? 47. zemsv?tras piez?m? min?to spriedumu liet? *Stockholm Lind?park* (26. punkts).

51 – Iepriek? 49. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Cantor Fitzgerald International* (33. punkts).

52 – Iepriek? 48. zemsv?tras piez?m? min?tais spriedums liet? *Maierhofer* (39. punkts).

53 – Skat. *MRL* paskaidrojumu 9. lpp., 3.18. punkts.

54 – Eiropas Parlamenta un Padomes 1994. gada 26. oktobra Direkt?vas 94/47/EK par pirc?ju aizsardz?bu attiec?b? uz da?iem aspektiem I?gumos, saska?? ar kuriem p?rk ties?bas uz laiku izmantot nekustamo ?pa?umu (OV L 280, 83. lpp.), 1. pant? ir paredz?ts, ka dal?bvalstis cita starp? “ar? turpm?k ir kompetentas juridiski defin?t ties?bas, uz ko attiecas I?gumi, kas paredz?ti ?aj? direkt?v?”. ??s direkt?vas 2. pant? attiec?gi da?laika lietojuma ties?bas ir defin?tas k? “?pa?umties?bas vai k?das citas ties?bas, kas attiecas uz viena vai vair?ku nekustamo ?pa?umu izmanto?anu noteiktu vai nosak?mu laikposmu gad?, kas nav maz?ks par vienu ned??u”.

55 – Kelp, U. darb? *Time-Sharing-Vertr?ge*, B?denb?dene, 2005, 118. un 119. lpp., nor?da, ka saist?bu ties?bu zi?? *time?sharing* pamat? esot dz?vojamo telpu nodo?ana, jo bez t?s br?vdienu m?jok?u *time?sharing* neesot iedom?jama. ?? iemesla d?? ties?bu doktr?n? p?rsvar? valdot uzskats, ka I?gumattiec?bu pamat? ir ?res ties?bas. K? uzskata autore, tas t? ir tikt?l, cik?l pakalpojumi ir ierobe?oti ar *time?sharing* objekta uztur??anu, t?r??anu un p?rvald??anu, jo ar ?res objektu uztur??ana parastu ?res I?gumu gad?jum? ietilpst iz?r?t?ja pien?kums. Ar? objekta t?r??ana un apsaimnieko?ana sal?dzin?jum? ar dz?vojamo telpu nodo?anu esot pak?rtoti blakus pakalpojumi.

56 – Skat. manus 2009. gada 2. apr??a secin?jumus liet? *RCI Europe* (spriedums min?ts iepriek? 4. zemsv?tras piez?m?, 123. punkts).

57 – Vanbrabant, B. darb? *Time-Sharing*, Brisele, 2006, 48. lpp., nor?da, ka apmai?as ietvaros nenotiek lietojuma ties?bu p?reja. T? vien?gi pamatojot saist?bu ties?bu pras?jumus starp lietot?jiem un/vai uz??mumu, kas p?rvalda apmai?as bir?u. Kelp, U. (min?ts iepriek? 55. zemsv?tras piez?m?, 26. lpp.) iemeslu apmai?as bir?u m?sdienu pan?kumiem saskata iesp?j? nodot lietojuma ties?bas tre?aj?m person?m. Da?laika lietojuma ties?bu ?pa?niekiem, kas savas ties?bas nev?l?j?s pa?i izmantot, pa?iem esot bijis j?r?p?jas par to t?l?ku nodo?anu. Visbeidzot, *time?sharing* esot k?uvis elast?gs un t?d?j?di pievilc?gs liel?kam klientu lokam tikai p?c objektu pied?v??anas apmai?as organiz?cijas ietvaros, kas koordin? ?pa?nieku apmai?as v?lmes.

58 – Skat. šo secinājumu 74. punktu.

59 – Skat. šo secinājumu 102. punktu.

60 – Skat. iepriekš 47. zemsvētras piezīmi minēto spriedumu lietā *Blasi* (19. punkts), kā arī ģenerālvokāta Džeikobsa secinājumu šajā lietā 18. punktu. Ģenerālvokāts uzskata, ka jādziens "Ikdzīgas funkcijas nozares" esot jāinterpretē plaši, jo tam ir jānodrošina, ka izmitināšanai uz laiku, kas ir Ikdzīga mētnes vietas nodrošināšanai viesnīcu nozarē un tādējādi potenciāli ar to konkurēt, tiek uzlikts nodoklis.

61 – Skat. šo secinājumu 99. punktu.

62 – Skat. iepriekš 47. zemsvētras piezīmi minēto spriedumu lietā *Blasi*.

63 – Turpat (21. punkts).

64 – Turpat (22. punkts).

65 – Turpat (23. punkts).

66 – Šajā gadījumā nozīme ir konkrētai Ikguma saturam. Ģenerālvokāts Džeikobss secinājumos lietā *Blasi* izdarīja pieņēmumu, ka nodokļa maksātājs, kurš, piemēram, iznomā īpašumu dzīvojamai telpu brīvdienu pavadīšanai tajā, principā veic tādā pašā darbībā kā nodokļa maksātājs viesnīcu nozarē un ar to konkurēt. Būtiskākā atšķirība starp šādas iznomāšanas un no nodokļa atbrīvotās dzīvojamās telpas iznomāšanas esot laika ziņā ierobežotā izmitināšana. Katrā gadījumā parasti ar īpašumu iznomāšanu esot saistīti papildu pakalpojumi, kā, piemēram, gultas veļas sagatavošana lietošanai un tās koplietošanas telpu vai pat pašas izmitināšanas vietas tīrīšana; turklāt tiktāl ar to esot saistīta aktīvā īpašuma izmantošana nekā ilglaicīgas iznomāšanas gadījumā, jo esot nepieciešams vairāk laika pārvaldīšanai un administrēšanai.

67 – Skat. Komisijas paskaidrojumu 46. punktu.

68 – Skat. 1993. gada 15. decembra spriedumu lietā C-63/92 *Lubbock Fine (Recueil)*, I-6665. lpp., 13. punkts) un iepriekš 43. zemsvētras piezīmi minēto spriedumu lietā *Amengual* (10. punkts).