

Byla C-270/09

MacDonald Resorts Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(Court of Session (Škotija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – Atleidimas nuo mokesčio – 13 straipsnio B skirsnio b punktas – Nekilnojamojo turto nuoma – Sutartinis teisė, kurias galima iškeisti į teisę laikinai naudotis atostogų būstu, pardavimas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apmokestinamieji sandoriai – Paslaugų teikimas už atlygą – Prievolė apskaičiuoti mokesčius*

(Tarybos direktyvos 77/388 2 straipsnio 1 punktas, 9 straipsnio 2 dalies a punktas ir 10 straipsnio 2 dalies pirma pastraipa)

2. *Mokesčių nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema – Šeštojoje direktyvoje numatyti atleidimai nuo mokesčio – Nekilnojamojo turto nuomos atleidimas nuo mokesčio*

(Tarybos direktyvos 77/388 13 straipsnio B skirsnio b punktas)

1. Paslaugų teikimas, kurį operatorius atlieka pagal *Options* programą, įskaitant tokias paslaugas, kurioms būdinga tai, jog suteikiamos sutartinės teisės (vadinamosios „taškų teisės“), pagal kurias kontrahentas gauna taškų, kuriais kasmet galima atsiskaityti už laikiną apsigyvenimą paslaugų teikėjo poilsiavietėse esančiame būste, arba galimybę apsigyventi viešbutyje ar kitą paslaugą, kurios nenurodytos sutartiniuose dokumentuose, turi būti kvalifikuojamas tada, kai tokioje sistemoje dalyvaujantis klientas anksčiau įgytas teises iškeičia į šio operatoriaus siūlomą paslaugą. Kai šios teisės iškeičiamos į apsigyvenimą viešbutyje arba teisę laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, šios paslaugos yra paslaugos, susijusios su nekilnojamoju turtu pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dvi valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo 9 straipsnio 2 dalies a punktą, teikiamos toje vietoje, kur yra šis viešbutis arba šis nekilnojamasis turtas.

Tokioje sistemoje, kurioje formaliai nėra keitimosi pakaitinio naudojimosi teisėmis, „taškų teisės“ pagal *Options* programą įgyjamos siekiant šias teises panaudoti jas iškeičiant į pagal šią programą siūlomas paslaugas. Taigi tikroji paslauga, dėl kurios įgyjamos „taškų teisės“, yra skirta šios programos dalyviams suteikti įvairių galimų naudų, kuri gali būti gauta už su šiomis teisėmis siejamus taškus, ir tik iškeitus šiuos taškus visiškai suteikiama paslauga. Darytina išvada, kad tuo atveju, kai paslauga yra apsigyvenimas viešbutyje arba teisę laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, taškų iškeitimo į konkrečias paslaugas momentu atsiranda ryšys tarp suteiktos paslaugos ir kliento sumokėto atlygio, kurį sudaro už iš anksto įgytas teises gauti taškai.

Be to, kadangi, pirma, įgydamas „taškų teises“ klientas dar negali tiksliai žinoti, koks

nekilnojamasis turtas ar kitos paslaugos bus pasiūlyti konkrečiais metais ir kokia bus apsigyvenimo tokiam būste ar šiai paslaugai vertė taškais, ir, antra, būtent paslaugai teikiamas nustato siūlomo būsto ir paslaugai klasifikaciją dėl taškų priskyrimo, o tai reiškia, kad nuo pat pradžių kliento pasirinkimas yra ribojamas tuo nekilnojamoju turtu ar paslaugomis, kuriems pakanka jo turimų taškų skaičiaus, esminė informacija dėl galimybių apmokestinti pridėtins vertės mokesčių pirminio tokio teisi, kaip antai „taškų teisės“, įsigijimo momentu nežinoma. Kadangi tikroji paslauga gaunama tik po to, kai klientas iškeičia taškus, gautus už jo anksčiau įgytas „taškų teises“, apmokestinimas vyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tuo momentu, kaip nustatyta Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje.

Darytina išvada, kad tokioje sistemoje tik po to, kai klientas iškeičia taškus, gautus už anksčiau įgytas teises, laikinai naudojimąsi nekilnojamoju turtu, apsigyvenimą viešbutyje arba kitą paslaugą, galima nustatyti, koks pridėtins vertės mokesčio režimas taikytinas sandoriui, atsižvelgiant į teikiamos paslaugos rūšį. Todėl paslaugos teikimo vieta yra būtent ta vieta, kur yra nekilnojamasis turtas arba viešbutis, kuriame klientas turi teisę apsisistoti už tokius taškus.

(žr. 17, 23, 27–30, 32–33, 42, 53 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Tokioje sistemoje, kaip antai *Options* programa, kuriai būdinga tai, jog suteikiamos sutartinės teisės (vadinamosios „taškų teisės“), pagal kurias kontrahentas gauna taškų, kuriais kasmet galima atsiskaityti už laikiną apsigyvenimą paslaugai teikimo poilsio vietoje esančiame būste, arba galimybę apsigyventi viešbutyje ar kitą paslaugą, kurios nenurodytos sutartiniuose dokumentuose, kai klientas anksčiau įgytas teises iškeičia į teisę laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, atitinkamas paslaugai teikimas yra nekilnojamojo turto nuoma pagal Šeštosios direktyvos 77/388 dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 13 straipsnio B skirsnio b punktą. Tačiau pagal šią nuostatą valstybėms narėms nedraudžiama netaikyti šiai paslaugai atleidimo nuo mokesčio.

Iš tiesų teisę laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, gauta iškeitus anksčiau įgytas teises, atitinka nuomos sąlygas, jeigu, kai tik klientas iškeičia šiuos taškus į tokias teises, jis turi prerogatyvą naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkas ir nustatytu laikotarpiu joks kitas asmuo negali pasinaudoti šia prerogatyva, ir jeigu tokiai teisei naudotis būdingos savybės, atitinkančios „nuomos“ sąvoką pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą. Kiek tai susiję su šios nuostatos 1 papunktyje nurodyta išimtimi, kuri susijusi ne tik su apgyvendinimu viešbutiuose, bet ir su apgyvendinimu panašias funkcijas vykdančiose įstaigose, žodžius „panašias funkcijas vykdančios įstaigos“ reikia aiškinti plačiai, nes jų tikslas yra užtikrinti, kad laikino apgyvendinimo paslaugai, panašiai ir todėl galbūt konkuruojančiai su teikiamomis viešbutiuose, teikimas būtų apmokestinamas. Apibrėždamos apgyvendinimo paslaugai rūšis, kurios turėtų būti apmokestinamos netaikant nekilnojamojo turto nuomos atleidimo nuo mokesčio išimties pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunktą, valstybės narės turi tam tikrą diskreciją. Todėl perkeldamos šią nuostatą jos turi teisę nustatyti, jei manymu, priimtinus kriterijus, pagal kuriuos būtų nustatomas skirtumas tarp apmokestinamų ir neapmokestinamų sandorių, t. y. nekilnojamojo turto nuomos. Todėl pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą valstybei narei nedraudžiama teisę laikinai naudotis trečiųjų asmenų nekilnojamoju turtu perleidimui už atlygą apmokestinti pridėtins vertės mokesčiu.

(žr. 47, 49–52, 54 punktus ir rezoliucin?s dalies 2 punkt?)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 16 d.(*)

„PVM – Šeštoji direktyva 77/388/EEB – Atleidimas nuo mokes?io – 13 straipsnio B skirsnio b punktas – Nekilnojamojo turto nuoma – Sutartini? teisi?, kurias galima iškeisti ? teis? laikinai naudotis atostog? b?stu, pardavimas“

Byloje C?270/09

d?l *Court of Session* (Škotija) (Jungtin? Karalyst?) 2009 m. liepos 10 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2009 m. liepos 14 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

MacDonald Resorts Ltd

prieš

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teis?jai J.?J. Kasel, A. Borg Barthet (praneš?jas), M. Ileši? ir M. Berger,

generalin? advokat? V. Trstenjak,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2010 m. birželio 10 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *MacDonald Resorts Ltd*, atstovaujamos QC C. Tyre ir advokato D. Small,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos S. Hathaway ir F. Penlington, padedam? baristerio P. Mantle,
- Graikijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou ir S. Spyropoulos,
- Portugalijos vyriausyb?s, atstovaujamos L. Inez Fernandes,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir R. Lyal,

susipažin? su 2010 m. rugs?jo 7 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s i?vada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB (OL L 15, 2002, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 352; toliau – Šeštoji direktyva), 2, 9, 10 straipsni? ir 13 straipsnio B skirsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp *MacDonald Resorts Ltd* (toliau – MRL) ir *Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs* (Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? institucijos) d?l tam tikroms MRL teikiamoms paslaugoms taikytino režimo prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) srityje.

Teisinis pagrindas

3 Šeštosios direktyvos 9 straipsnyje nustatyta:

„1. Paslaug? teikimo vieta laikoma ta vieta, kur paslaug? teik?jas turi ?steig?s savo versl? arba turi nuolatin? ?mon?, iš kurios teikia paslaugas, arba, nesant tokios verslo vietos ar nuolatin?s ?mon?s, vieta, kur jis turi nuolatin? adres? arba kur paprastai gyvena.

2. Ta?iau:

a) paslaug?, susijusi? su nekilnojamuoju turtu, ?skaitant nekilnojamojo turto agent? ir ekspert? paslaugas, ir statybos parengimo ir koordinavimo paslaug?, toki? kaip architekt? ar firm?, vykdan?i? prieži?r? statybos vietoje, suteikimo vieta laikoma ta vieta, kur yra tas nekilnojamasis turtas;

<...>“

4 Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

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

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

2. Apmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskai?iuotinas, kai prek?s pristatomos ar paslaugos atliekamos. Laikoma, kad prek?s, išskyrus 5 straipsnio 4 dalies b punkte nurodytas prekes, ir paslaugos, už kurias s?skaitos pateikiamos ir apmokamos per kelet? kart? iš eil?s, yra pristatytos ar atliktos tuomet, kai baigiasi ataskaitinis laikotarpis, su kuriuo yra susijusios s?skaitos ir apmok?jimas. Valstyb?s nar?s gali numatyti, kad tam tikrais atvejais, kai prek?s tiekiamos ar paslaugos teikiamos nepertraukiamai tam tikru laikotarpiu, šis tiekimas ar teikimas yra laikomas užbaigtu ne anks?iau kaip pasibaigus vieneri? met? laikotarpiui.

Ta?iau kai apmok?jimas turi b?ti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas,

mokestis tampa apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos.

Nukrypdamos nuo aukščiau nurodytų nuostatų, valstybės narės gali numatyti, kad tam tikrą sandorį ar tam tikrą apmokestinamąjį asmenį kategorijai atveju mokestis tampa apskaičiuotinas:

- ne vėliau kaip išrašant sąskaitą faktūrą,
- ne vėliau kaip gaunant kainą [gavus apmokėjimą], arba
- kai neišrašoma nei sąskaita faktūra, nei jai lygiavertis dokumentas, arba jis išrašomas per vėlai, – per tam tikrą nurodytą laikotarpį, skaičiuojant nuo apmokestinimo momento.“

5 Pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnį:

„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčio vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:

<...>

b) nekilnojamojo turto nuomą, išskyrus:

1. apgyvendinimą, kaip apibrėžta valstybių narių teisėje, viešbučiuose ar panašias funkcijas vykdančiuose įstaigose, įskaitant ir apgyvendinimą poilsia vietose ar stovyklauti rengtose vietose;
2. patalpų ir vietos nuomą automobiliams stovėti;
3. pastoviai instaliuotų įrenginių ir mašinų nuomą;
4. seifų nuomą.

Valstybės narės gali dar labiau riboti šį atleidimą nuo mokesčio.“

<...>

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

„MRL“ veikla

6 MRL yra bendrovė, kurios būstinė yra Jungtinėje Karalystėje. Ji registruota kaip PVM mokėtoja šioje valstybėje narėje ir taip pat registruota Ispanijoje IVA – Ispanijos PVM ekvivalento tikslais.

7 Vykdydama veiklą Jungtinėje Karalystėje ir Ispanijoje MRL veržiasi pakaitinio naudojimosi („timesharing“) šiose dviejose valstybėse narėse rengtose poilsia vietose esančiu nekilnojamoju turtu teisi (toliau – „pakaitinio naudojimosi teisės“) prekyba. Ji naudoja tuos pačius sutartinius dokumentus tiek Jungtinėje Karalystėje, tiek Ispanijoje.

8 Nuo 2003 m. spalio 3 d. MRL pardavinėja naują produktą – *Options* sistemą „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (*Macdonald Hotels and Resorts options*, toliau – *Options* sistema). Kuriant šią sistemą buvo siekiama geriau išnaudoti neparduotas pakaitinio naudojimosi teises ir pasiūlyti MRL klientams daugiau lankstumo dėl to, kaip jie galėtų naudotis gyvenamuoju būstu jos poilsia vietoje, visų pirma kiek tai susiję su nekilnojamojo turto pasirinkimu ir naudojimosi juo laikotarpiu.

9 Tam, kad gyvendintų *Options* sistemą, MRL steigė klubą, taip pat pavadintą „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (toliau – klubas). Tai juridinio asmens statuso neturinti ir pelno nesiekianti organizacija, kurios veiklą reglamentuoja rašytiniai statai (toliau – statai). Juose nurodyta, kad pagrindinis klubo tikslas yra „užtikrinti nariams teisę rezervuoti gyvenamąjį būstą atostogoms ir kitas papildomas palankias sąlygas nustatytais laikotarpiais kiekvienais metais 30 metų, kaip numatyta pagal šiuose statuose pateikiamą [*Options* sistemą]“.

10 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad ši statų ir su jais susijusių sutarčių pagrindines nuostatas galima apibūdinti taip:

- klubas steigtas 2003 m. spalio 3 d. trisdešimčiai metų, t. y. iki 2033 m. spalio 2 dienos,
- MRL yra narė steigėja, turinti teisę ir pareigą vykdyti klubo veiklą ir tvarkyti jo reikalus bei administruoti *Options* sistemą ir daryti viską, ko, jos manymu, reikia šiam tikslui pasiekti,
- MRL, kaip narė steigėja, paskyrė valdytoją ir perdavė jam visas savo pakaitinio naudojimosi teises, susijusias su jos atostogų būsto baze, kuriai taikoma pakaitinio naudojimosi sistema. Pagal statusą MRL buvo suteiktos šiam gyvenamajam būstui priskirtos „taškų teisės“. Šias teises MRL gali perleisti paprastiesiems nariams,
- MRL klientai, kurie kreipiasi dėl narys *Options* sistemoje ir atitinka jai keliamas sąlygas, tampa paprastaisiais klubo nariais. „Taškų teises“ jie įgyja, kai jas perleidžia MRL, arba perduodami pakaitinio naudojimosi nustatytais savaitėmis teisės valdytojui,
- MRL nustato visų pakaitinio naudojimosi tam tikromis savaitėmis teisių, kuriomis nariai gali naudotis, vertę. Ši vertė išreiškiama tam tikru taškų skaičiumi, kuris nustatomas pagal būsto vietą, lygį ir tipą bei metų laiką. Kiekvienais metais nariams suteikiamas tam tikras taškų skaičius, atsižvelgiant į teises tokiais taškais. Šiuos taškus tais metais jie gali panaudoti, pasirinktu laikotarpiu lankydami pasirinktame būste, neviršydami savo taškų vertės ir atsižvelgiant į savaites, kuriomis gali naudotis. Taigi „taškų teisių“ sąvoka reiškia narių teisę kiekvienais metais gauti tam tikrą taškų skaičių tam, kad jie galėtų pasinaudoti teisėmis tais metais apsilankyti gyvenamajame būste,
- pirmą kartą tampant *Options* sistemos nariu stojamojo mokesčio mokėti nereikia, tačiau kreipdamasis dėl narys sistemoje naujas paprastasis narys turi įgyti „taškų teisių“ vienu iš dviejų galimų būdų. Tokios teisės jis gali įsigyti iš MRL (šiuo metu 2,50 GBP už vieną taškų teisę, kartais taikomos reklaminės nuolaidos). Naujas narys perka sudarydamas su MRL „Taškų pardavimo sutartį“ (*Points Sales Contract*). Arba „taškų teises“ jis gali gauti: 1) perdavęs valdytojui pakaitinio naudojimosi teises, kurias anksčiau įsigijo iš MRL; ir 2) sumokėjęs „išplėtimo mokestį“ (*enhancement fee*),
- antruoju taškų teisių įsigijimo metodu galima pasinaudoti vienu iš dviejų būdų. Viena vertus, pirmesnis MRL pakaitinio naudojimosi teisių turėtojas gali traukti nekilnojamojo turto, kuris yra tokios teisės dalykas, *Options* sistemą, sudarydamas su MRL „išplėtimo sutartį“ (*Enhancement Contract*) ir taip gauti „taškų teises“, priskirtinas toms pakaitinio naudojimosi teisėms. Kita vertus,

asmuo, kuris dar neturi savo pakaitinio naudojimosi teisi?, gali su MRL sudaryti „perpardavimo ir išpl?timo sutart?“ (*Resale and Enhancement Contract*), pagal kuri? jis perka tokias teises ir tuo pat metu ?traukia jas ? *Options* sistem?. Nariai, sudar? kuri? nors iš ši? sutar?i?, vadinami „išpl?timo nariais“ (*Enhanced Members*). Toks narys išlaiko teis?, kuria galima pasinaudoti per kiekvien? met? pirmuosius du m?nesius, pasirinkti, ar naudotis tais metais pakaitinio naudojimosi teis?mis, kurias jis ?trauk? ? *Options* sistem?. Priešingu atveju jam suteikiamas atitinkamas skai?ius tašk?, kuriuos jis gali panaudoti kitam tos pa?ios vert?s *Options* b?stui. Jei „išpl?timo narys“ pakaitinio naudojimosi teises perduoda valdytojui, jomis pasinaudoti ?gyja teis? kiti nariai, kurie gali iškeisti savo taškus tam, kad gal?t? naudotis atitinkamu b?stu tomis savait?mis, su kuriomis susijusios šios naudojimo teis?s,

– paprastieji nariai ?sipareigoja mok?ti metinius administravimo mokes?ius, atitinkan?ius j? turimas „tašk? teises“, ir sandori? mokes?ius, kai b?stas rezervuojamas iškei?iant taškus. Mok?jimas atliekamas MRL Škotijoje,

– paprastieji nariai gali bet kuriuo metu iš MRL nusipirkti papildom? „tašk? teisi?“,

– MRL gali nariams sudaryti s?lygas taškais atsiskaityti už apgyvendinim? MRL valdomuose viešbu?iuose arba suteikti už šiuos taškus kit? paslaug?. Taigi MRL yra suteikusi nariams teis? iš anksto, prieš 10 m?nesi?, prašyti, jei yra galimyb?, iškeisti taškus ? apgyvendinim? trims, keturioms arba septynioms naktims viename iš 70 viešbu?i?. Užsakymui reikalingas tašk? skai?ius priklauso nuo atitinkamo viešbu?io konkre?ios klasifikacijos. Pri?musi užsakym?, MRL tampa atsakinga viešbu?iui už apgyvendinimo išlaidas,

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

– ir, atvirkš?iai, likus ne mažiau kaip trims m?nesiams iki met? pabaigos nariai, atlikdami rezervacij?, kuriai reikia daugiau tašk?, nei einamaisiais metais jie j? turi, gali pasiskolinti tašk? iš ateinan?iais metais jiems suteikiam? tašk? skai?iaus, jei rezervuodami sumoka numatomas ateinan?i? met? administravimo išlaidas,

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

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

Proced?ra nacionalin?se institucijose

11 Gin?as pagrindin?je byloje susij?s su tam tikr? MRL teikiam? paslaug? vykdant pakaitinio naudojimosi teisi? perleidimo veiki? tinkamu kvalifikavimu d?l apmokestinimo PVM. Taip pat gin?ijama ši? paslaug? teikimo vieta.

12 Šis gin?as kilo d?l 2004 m. kovo mėnes? priimto *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* sprendimo, pagal kur?, pirma, „tašk? teisi?“ perleidimas turi b?ti laikomas apmokestinamu palanki? s?lyg? teikimu d?l naryst?s klube ir, antra, tokio teikimo vieta yra Jungtin? Karalyst?.

13 D?l šio sprendimo MRL pateik? ieškin? *VAT and Duties Tribunal, Edinburgh* (Edinburgo prid?tin?s vert?s mokes?io byl? teismas), šis 2006 m. birželio 16 d. sprendimu j? atmet?.

14 Nagrin?damas apeliacin? skund?, *Court of Session* (Škotija) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kai apeliant?, vadovaudamasi [klubo] ?stat? ir su jais susijusi? sutar?i? nuostatomis, teikia paslaugas, suteikia?ias sutartines teises („tašk? teis?s“), pagal kurias pirk?jas gauna tašk?, kuriais kasmet galima atsiskaityti už gyvenim? apeliant?s poilsiaviet?se esan?iame pakaitinio naudojimosi b?ste ir naudojim?si juo, ar toks teikimas turi b?ti laikomas nekilnojamojo turto nuoma pagal Šeštosios direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio b punkt?, [ar] naryste klube, ar [dar] kitaip?

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

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

b) klientas bet kuriais metais gali nuspr?sti neiškeisti tais metais jam suteikiam? vis? ar dalies tašk? ? bet kokias apsigyvenimo teises ir vietoj to pasirinkti padidinti ateinan?iais metais jam suteikiam? tašk? skai?i? arba, laikydamasis pagal [pagrindin?je byloje nagrin?jam? *Options*] sistem? taikytin? sutartin? s?lyg? atitinkamais metais, gali padidinti tais metais jam suteikiam? tašk? skai?i?, „pasiskolindamas“ j? iš ateinan?iais metais jam suteikiam? tašk? skai?iaus;

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

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

e) apeliant? kartais gali sudaryti s?lygas „tašk? teisi?“ tur?tojams naudotis [kitokia] keitimosi pakaitinio naudojimosi teis?mis programa;

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

3. a) Ar pirmuose dviejuose klausimuose aprašytos paslaugos, kurias teikia apmokestinamas asmuo, <...> yra „susijusios su nekilnojamoju turtu“, kaip numatyta Šeštosios direktyvos <...> 9 straipsnio 2 dalies a punkte?

b) [Jeigu atsakymas yra teigiamas]: tokiomis aplinkybomis, kai sutartines teises [tokio klubo] nariai gali gyvendinti naudodamiesi pakaitinio naudojimosi b?stu daugiau nei vienoje valstybėje ir paslaugų teikimo momentu nėra žinoma, kuriuo b?stu bus taip naudojamosi, kaip reikia nustatyti paslaugų teikimo vietas?

D?I prejudicini? klausim?

15 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s, pirma, prašo patikslinti teikiam? paslaug?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, ir j? teikimo vietas kvalifikavim?, ir, antra, išsiaiškinti, ar Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte numatyta išimtis taikoma tokioms paslaugoms.

D?I kvalifikavimo ir teikimo vietas

16 Reikia priminti, kad pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkt? PVM apmokestinamas „preki? tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad paslaugos teikiamos „už atlyg?“ Šeštosios direktyvos šios nuostatos prasme, taigi ir apmokestinamos, tik jeigu j? teik?j? ir gav?j? sieja teisinis santykis, kurio metu atliekami veiksmai vienas kito naudai, o teik?jo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gav?jui suteikt? paslaug? (žr. 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C?16/93, Rink. p. I?743, 14 punkt?; 1998 m. liepos 14 d. Sprendimo *First National Bank of Chicago*, C?172/96, Rink. p. I?4387, 26 punkt? ir 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C?174/00, Rink. p. I?3293, 39 punkt?).

17 Teikiant tokios r?šies paslaugas, kurios yra pagrindin?je byloje nagrin?jamo susitarimo dalykas, b?dinga tai, kad suteikiamos sutartin?s teis?s („tašk? teises“), pagal kurias kontrahentas gauna tašk?, kuriais kasmet galima atsiskaityti už laikin? apsigyvenim? paslaug? teik?jo poilsiaviet?se esan?iame pakaitinio naudojimosi b?ste, arba galimyb? apsigyventi viešbutyje ar kit? paslaug?, kurios nenurodytos sutartiniuose dokumentuose.

18 Tokiomis aplinkybomis reikia nagrin?ti šio susitarimo elementus, kad b?t? galima nustatyti, kokios paslaugos teikiamos už atlyg?, kur? gauna paslaug? teik?jas. Šiuo atžvilgiu reikia laikytis generalin?s advokat?s išvados 52 punkte naudojamo metodo, taigi vis? pirma nustatyti ?vairias šiame susitarime numatytas atlyginimo formas.

19 Iš sprendimo d?I prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal Options sistem? klientas gali tapti „tašk? teisi?“ tur?toju, pirkdamas jas iš MRL ir sumok?damas ?sigijimo kain? arba perduodamas pakaitinio naudojimosi nustatytomis savait?mis teises valdytojui ir sumok?damas „išpl?timo mokest?“.

20 Antruoju atveju „tašk? teises“ gali ?gyti pirmesnis pakaitinio naudojimosi teisi? tur?tojas, kuris šias teises perduoda ? Options sistem? pagal su MRL sudaryt? „išpl?timo sutart?“. Kai tik toks asmuo ?sigyja teises Options sistemoje, jis iš esm?s netenka ryšio su konkre?iomis pakaitinio naudojimosi teis?mis, gautas d?I tokio ?sigijimo.

21 Tiesa, kad šis požymis leidžia atskirti pagrindin?je byloje nagrin?jam? Options sistem? nuo nagrin?tosios byloje, kurioje buvo priimtas 2009 m. rugs?jo 3 d. Sprendimas *RCI Europe* (C?37/08, Rink. p. I?7533), kuriuo remiasi MRL. Iš ties? prieig? prie Options sistemos MRL gauna papras?iausiai ?gydamas taškus ir b?tent šie taškai v?liau gali b?ti iškeisti ? MRL pagal t? pa?i? program? teikiamas paslaugas. Taigi bet kuriam „tašk? teisi?“ tur?tojui suteikiami taškai atspindi apsigyvenimo konkre?iame atostog? b?ste arba kit? MRL teikiam? paslaug? vert? ir tam tikra prasme yra mok?jimo priemon?, kuri? klientai naudoja, be kita ko, mok?dami už teis? laikinai

naudotis b?stu. Ta?iau sistema, nagrin?ta byloje, kurioje buvo priimtas min?tas Sprendimas *RCI Europe*, buvo papras?iausia keitimosi pakaitinio naudojimosi teis?mis sistema.

22 Ta?iau tokio atskyrimo atveju neatmetama galimyb?, kad bus naudojamas tas pats vertinimo kriterijus, t. y. nari? galutinis ketinimas, kai jie atliko mok?jim? už gautas paslaugas (min?to Sprendimo *RCI Europe* 29 punktą).

23 Vis d?lto š? kriterij? naudojant sistemoje, kurioje formaliai n?ra keitimosi pakaitinio naudojimosi teis?mis, kaip nagrin?jamoji pagrindin?je byloje, akivaizdu, kad „tašk? teis?s“ pagal *Options* sistem? ?sigyjamos siekiant šias teises panaudoti jas iškei?iant ? pagal ši? sistem? si?lomas paslaugas.

24 Iš ties?, kaip savo išvados 74 punkte pažym?jo generalin? advokat?, klientas pirm?j? sutart? sudaro ne tam, kad rinkt? taškus, bet ver?iau siekdamas laikinai pasinaudoti nekilnojamuoju turtu arba gauti kitoki? paslaug?, kurias v?liau išsirinks. Taigi „tašk? teisi?“ ?sigijimas pats savaime n?ra kliento tikslas. Toki? teisi? ?sigijim? ir tašk? iškeitim? reikia laikyti išankstiniais veiksmais, atliekamais siekiant ?gyti teis? laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu, apsigyventi viešbutyje ar gauti kitoki? paslaug?.

25 Tod?l atlyg?, numatyt? jo pirminiame mok?jime, „tašk? teisi?“ pirk?jas gauna tik tokio iškeitimo galutiniame etape.

26 Ta?iau iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad paslaug? teikimo apmokestinam?j? vert? sudaro visa, kas gaunama kaip atlygis už suteikt? paslaug?, ir kad paslaug? teikimas apmokestinamas, tik jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (šiuo klausimu žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rink. p. 1443, 11 ir 12 punktus bei min?to Sprendimo *Tolsma* 14 punkt?).

27 Taigi akivaizdu, kad tokioje sistemoje, kaip antai *Options*, tikroji paslauga, d?l kurios ?sigyjamos „tašk? teis?s“, yra skirta šios sistemos dalyviams suteikti ?vairi? galim? naud?, kuri gali b?ti gauta už su šiomis teis?mis siejamus taškus. Iš ties? tik iškeitus šiuos taškus visiškai suteikiama paslauga.

28 Darytina išvada, kad tuo atveju, kai paslauga yra apsigyvenimas viešbutyje arba teis? laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu, tašk? iškeitimo ? konkre?ias paslaugas momentu atsiranda ryšys tarp suteiktos paslaugos ir kliento sumok?to atlygio, kur? sudaro už iš anksto ?gytas teises gauti taškai.

29 Be to, kiek tai susij? su sistema, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, reikia konstatuoti, kad, pirma, ?sigydamas „tašk? teises“ klientas dar negali tiksliai žinoti, koks nekilnojamasis turtas ar kitos paslaugos bus pasi?lyti konkre?iais metais ir kokia bus apsigyvenimo tokiam b?ste ar ši? paslaug? vert? taškais. Antra, b?tent MRL nustato si?lomo b?sto ir paslaug? klasifikacij? tašk? priskyrimo tikslais, o tai reiškia, kad nuo pat pradži? kliento pasirinkimas yra ribojamas tuo nekilnojamuoju turtu ar paslaugomis, kuriems pakanka jo turim? tašk? skai?iaus.

30 Tokiomis aplinkyb?mis susijusi informacija d?l galimyb?s apmokestinti PVM pirminio toki? teisi?, kaip antai „tašk? teis?s“, ?sigijimo momentu nežinoma, tod?l Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies antra pastraipa tur?t? b?ti netaikoma.

31 Ta?iau, kaip matyti iš 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* (C?419/02, Rink. p. I?1685), tam, kad atsirast? prievol? sumok?ti PVM, reikia, jog apie visus su apmokestinim? sukelian?iu ?vykiu susijusius faktus, t. y. b?sim? preki? tiekim? ar

paslaugų teikimą, jau būtų žinoma ir, konkrečiai kalbant, kad šios prekės ar paslaugos būtų tiksliai identifiкуotos. Todėl PVM negali būti apmokestinami apmokėjimai avansu už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurie dar nėra tiksliai identifiкуoti (minuto Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments* 50 punktas).

32 Kadangi tikroji paslauga gaunama tik po to, kai klientas iškeičia taškus, gautus už jo anksčiau įgytas „taškų teises“, apmokestinimas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas tik tuo momentu, kaip nustatyta Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies pirmoje pastraipoje.

33 Darytina išvada, kad tokioje sistemoje tik po to, kai klientas iškeičia taškus, gautus už anksčiau įgytas teises, laikinai naudojimąsi nekilnojamoju turtu, apsigyvenimą viešbutyje arba kitą paslaugą, galima nustatyti, koks PVM režimas taikytinas sandoriui, atsižvelgiant į teikiamos paslaugos rūšį. Todėl paslaugos teikimo vieta yra būtenta ta vieta, kur yra nekilnojamasis turtas arba viešbutis, kuriame klientas turi teisę apsistoti už savo taškus.

34 Tiesa, kad, kaip savo išvados 79–86 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, taikant šį principą gali kilti sunkumų, pavyzdžiui, būtų kiekvieno iškeitimo atveju kliento iškeitus taškus konvertuoti į piniginį dydį, kurį atitinka konkretios „taškų teisės“, problemų, susijusių su neaiškiu „taškų teisių“ ir taškų konvertavimo kursu, pajamų neapmokestinimu potencialiai ilgą laikotarpį, problemų, susijusių su PVM tarifų kintamumu per laikotarpį nuo „taškų teisių“ įgijimo iki atitinkamų taškų iškeitimo ir galimybės, kad klientas neiškeis šių taškų.

35 Tačiau tokie sunkumai negali pateisinti sprendimo, kokio siūlo MRL, pagal kurį teikimo vieta turi būti nustatoma taikant bendro paskirstymo metodą, grindžiamą siūloma atostogų bazė „taškų teisių“ įgijimo momentu.

36 Taikant tokį metodą taip pat kiltų įvairių sunkumų ir visų pirma piktnaudžiavimo rizika, nes apmokestinamasis asmuo būtų galėtų traukti tariamai siūlomą, tačiau nenaudojamą atostogų bazę, esantį valstybėje, kuriose netaikoma Europos Sąjungos mokesčių kontrolė.

37 Be to, toks paskirstymo metodas neturėtų jokio aiškaus teisinio pagrindo pagal Šeštąją direktyvą. Jo vienintelis pagrindinimas faktiškai būtų administracinio darbo, kurį, vykdydama įsipareigojimus mokesčių institucijai atžvilgiu, privalo atlikti MRL, supaprastinimas.

38 Atsižvelgiant į tai, pažymėtina, kad bendrovei MRL, kaip PVM apmokestinamam asmeniui, pagal Šeštosios direktyvos XIII antraštinę dalį nustatytos tam tikros prievolės, įskaitant numatytą jos 22 straipsnio 2 dalyje, „tvarkyti detalią apskaitą tokiu būdu, kad būtų galima nustatyti prievoles, susijusias su PVM, o mokesčių institucijos galėtų patikrinti, kaip jos vykdomos“.

39 Taigi, kad įvykdytų šią prievolę, tokia bendrovė privalo pateikti apskaitą, kad būtų galima pakankamai skaidriai nustatyti apmokestinamąjį vertę, būtiną bendrosios PVM sistemos veikimui.

40 Taip pat pažymėtina, kad jei apmokestinamas asmuo nebendradarbiauja, valstybės narės nėra bejėgės. Iš tiesų pagal bendrosios PVM sistemos principą nedraudžiama nustatyti priemonių, kuriomis baudžiama už deklaruojant priklausantį mokėti PVM dydį padarytus pažeidimus. Atvirkščiai, Šeštosios PVM direktyvos 22 straipsnio 8 dalyje nurodoma, kad valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis, kad mokestis būtų teisingai renkamas (2009 m. sausio 15 d. Sprendimo *K?1 sp. Z o.o.*, C?502/07, Rink. p. I?161, 20 punktas).

41 Galiausiai reikia nurodyti, kad pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 80 straipsnio 1 dalį, siekdamas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės gali imtis priemonių, kad paslaugų teikimo, susijusio su valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais,

kaip apibrėžt valstybės narį, atžvilgiu apmokestinamoji vertė tam tikrais atvejais būtų atviros rinkos kaina.

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad tokio operatoriaus, kaip antai MRL paslaugos, teikiamos pagal sistemą, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje „Options sistema“, turi būti kvalifikuojamos tada, kai tokioje sistemoje dalyvaujantis klientas anksčiau įgytas teises iškeičia į šio operatoriaus siūlomą paslaugą. Kai šios teisės iškeičiamos į apsigyvenimą viešbutyje arba teisė laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, šios paslaugos yra paslaugos, susijusios su nekilnojamoju turtu pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą, teikiamos toje vietoje, kur yra šis viešbutis arba šis nekilnojamasis turtas.

D?l galimybės atleisti nuo mokesčio pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą?

43 Kiek tai susiję su tokia teise, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamosios „taškų teisės“, perleidimu, kadangi jomis gali būti pasinaudota norint apsigyventi viešbutiuose, būtina pažymėti, kad Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkte numatyta galimybė atleisti nuo mokesčio aiškiai draudžiama šios nuostatos 1 papunktyje, kiek tai susiję su apgyvendinimu viešbutiuose.

44 Tačiau kai tokiomis teisėmis siekiama įgyti teisė laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, reikia nustatyti, ar ši teisė perleidimas turi būti kvalifikuojamas kaip „nekilnojamojo turto nuoma“ pagal minėto 13 straipsnio B skirsnio b punktą ir ar taikomos šioje nuostatoje numatyto atleidimo nuo mokesčio išimty.

45 Pirmiausia reikia priminti, kad formuluotės, vartojamos Šeštosios direktyvos 13 straipsnyje nurodytam atleidimui nuo mokesčio apibrėžti, turi būti aiškinamos griežtai, nes šis atleidimas yra bendro principo, pagal kurį PVM taikomas kiekvienam mokesčio mokėtojo už atlygą atliekamam paslaugų teikimui, išimtis (žr., be kita ko, 2005 m. kovo 3 d. Sprendimo *Arthur Andersen*, C-472/03, Rink. p. I-1719, 24 punktą; 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 13 punktą ir 2006 m. liepos 13 d. Sprendimo *United Utilities*, C-89/05, Rink. p. I-6813, 21 punktą).

46 Pagal nusistovėjusį teismų praktiką termino „nekilnojamojo turto nuoma“ pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą esminė ypatybė yra tai, kad kontrahentui suteikiama teisė naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkui ir nustatytu laikotarpiu už užmokestį, jokiame kitame asmeniui negalint pasinaudoti šia teise (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Goed Wonen*, C-326/99, Rink. p. I-6831, 55 punktą; 2001 m. spalio 9 d. Sprendimo *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Rink. p. I-7257, 21 punktą ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Sinclair Collis*, C-275/01, Rink. p. I-5965, 25 punktą). Vertinant, ar konkretus susitarimas atitinka šį apibrėžimą, reikia atsižvelgti į visas sandorio savybes bei aplinkybes, kuriomis jis vyksta. Lemiamas veiksnys šiuo atžvilgiu yra objektyvi sandorio esmė, neatsižvelgiant į tai, kaip šalys jį pavadina (šiuo atžvilgiu žr. minėto Sprendimo *Cantor Fitzgerald International* 33 punktą).

47 Tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, teisė laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, gauta iškeitus anksčiau įgytas teises, atitinka nuomos sąlygas, jeigu jai būdingos savybės, atitinkančios „nuomos“ sąvoką pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą. Iš tiesų iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nurodytą aplinkybę matyti, kad kai tik narys iškeičia šiuos taškus į tokia teisę, jis turi prerogatyvą naudotis nekilnojamoju turtu kaip savininkas ir nustatytu laikotarpiu joks kitas asmuo negali pasinaudoti šia prerogatyva.

48 Be to, kaip savo išvados 106 punkte nurodė generalinis advokatas, pagal sistemą, kaip

nagrinėjama pagrindinėje byloje, klientas įgyja „taškų teises“ turėdamas galutinai tiksliai gauti teisę laikinai naudotis atostogų būstu. Todėl kvalifikuojant tokios naudojimosi teises perleidimą kaip „nuomą“, neturi reikšmės, kad gali nebūti pakankamai žinomos kai kurios nekilnojamojo turto savybės, nes bet kuriuo atveju naudojimo sąlygos susitariančiosioms šalims yra žinomos.

49 Kiek tai susiję su šios nuostatos 1 papunktyje nurodyta išimtimi, ji susijusi ne tik su apgyvendinimu viešbutiuose, bet ir su apgyvendinimu panašias funkcijas vykdančiose įstaigose, atsižvelgiant į tai, kad pagal 13 straipsnio B skirsnio b punkto antrą pastraipą valstybės narės gali dar labiau riboti šio b punkte numatytą atleidimą nuo mokesčių.

50 Kaip pažymėjo Teisingumo Teismas 1998 m. vasario 12 d. Sprendime *Blasi* (C-346/95, Rink. p. I-481, 20–22 punktai), žodžius „panašias funkcijas vykdančios įstaigos“ reikėtų aiškinti plačiau, nes jų tikslas yra užtikrinti, kad laikino apgyvendinimo paslaugų, panašių ir todėl galbūt konkuruojančių su teikiamomis viešbutiuose, teikimas būtų apmokestinamas. Apibrėždamas apgyvendinimo paslaugų rėšis, kurios turėtų būti apmokestinamos netaikant nekilnojamojo turto nuomos atleidimo nuo mokesčių išimties pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punkto 1 papunktį, valstybės narės turi tam tikrą kompetenciją. Todėl perkeldamos šią nuostatą jos turi teisę nustatyti priimtinius kriterijus, pagal kuriuos būtų nustatomas skirtumas tarp apmokestinamų ir neapmokestinamų sandorių, t. y. nekilnojamojo turto nuomos.

51 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą valstybei narei nedraudžiama teisę laikinai naudotis trečiųjų asmenų nekilnojamuoju turtu perleidimą už atlygą apmokestinti PVM.

52 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad sistemoje, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje „Options sistema“, kai klientas anksčiau įgytas teises iškeičia į teisę laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu, atitinkamas paslaugų teikimas yra nekilnojamojo turto nuoma pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą [kurį dabar atitinka Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies I punktas]. Tačiau pagal šią nuostatą valstybėms narėms nedraudžiama netaikyti šiai paslaugai atleidimo nuo mokesčių.

53 Todėl į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad paslaugų teikimas, kurį toks operatorius, kaip antai apeliančią pagrindinėje byloje, atlieka pagal pagrindinėje byloje nagrinjamą „Options sistemą“, turi būti kvalifikuojamas tada, kai tokioje sistemoje dalyvaujantis klientas anksčiau įgytas teises iškeičia į šio operatoriaus siūlomą paslaugą. Kai šios teises iškeičiamos į apsigyvenimą viešbutyje arba į teisę laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu, šios paslaugos yra paslaugos, susijusios su nekilnojamuoju turtu pagal Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 2 dalies a punktą, teikiamos toje vietoje, kur yra šis viešbutis arba šis nekilnojamasis turtas.

54 Tokioje sistemoje, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamoji „Options sistema“, kai klientas anksčiau įgytas teises iškeičia į teisę laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu, atitinkamas paslaugų teikimas yra nekilnojamojo turto nuoma pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio b punktą [kurį dabar atitinka Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies I punktas]. Tačiau pagal šią nuostatą valstybėms narėms nedraudžiama netaikyti šiai paslaugai atleidimo nuo mokesčių.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. Paslaugų teikimas, kurį toks operatorius, kaip antai apeliančią pagrindinėje byloje, atlieka pagal pagrindinėje byloje nagrinjamą „*Options* sistemą“, turi būti kvalifikuojamas tada, kai tokioje sistemoje dalyvaujantis klientas anksčiau gytas teisės iškeičia šio operatoriaus siūlomą paslaugą. Kai šios teisės iškeičiamos apsigyvenimų viešbutyje arba teisė laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, šios paslaugos yra paslaugos, susijusios su nekilnojamoju turtu pagal 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 2001/115/EB, 9 straipsnio 2 dalies a punktą, teikiamos toje vietoje, kur yra šis viešbutis arba šis nekilnojamas turtas.

2. Tokioje sistemoje, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjama „*Options* sistema“, kai klientas anksčiau gytas teisės iškeičia teisė laikinai naudotis nekilnojamoju turtu, atitinkamas paslaugų teikimas yra nekilnojamojo turto nuoma pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB, iš dalies pakeistos Direktyva 2001/115, 13 straipsnio B skirsnio b punktą [kurį dabar atitinka 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 135 straipsnio 1 dalies I punktas]. Tačiau pagal šią nuostatą valstybės narės nedraudžiama netaikyti šiai paslaugai atleidimo nuo mokesčio.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.