

Lieta C-270/09

**MacDonald Resorts Ltd**

pret

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

(Court of Session (Scotland) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

PVN – Sestā direktīva 77/388/EEK – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta B daļas b) punkts – Nekustamo īpašuma izīrēšana – Tirdzniecības līgumisku tiesību pārdošana, kuras var pārvērst brīvdienu mājokļu īpašības lietošanas tiesības

Sprieduma kopsavilkums

1. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Ar nodokli apliekami darījumi – Pakalpojumu sniegšana par atlīdzību – Nodokļa iekasgājība

(Padomes Direktīvas 77/388 2. panta 1. punkts, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkts un 10. panta 2. punkta pirmā daļa)

2. Noteikumi par nodokļiem – Tiesību aktu saskaņošana – Apgrozījuma nodokļi – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma – Sestā direktīvā paredzētā atbrīvojumi no nodokļa – Nekustamo īpašumu izīrēšanas atbrīvojums no nodokļa

(Padomes Direktīvas 77/388 13. panta B daļas b) punkts)

1. Opciju programmas ietvaros uzņēmēja sniegti pakalpojumi, kuru skaitis ir raksturīgs pakalpojums, ko veido līgumisku tiesību piešķiršana, kuras nosauktas par “tiesību uz punktiem”, kas līgumslēdzējam ļauj saņemt punktus, kurus katru gadu var pārvērst tiesību īpašībās izmantot mētni pakalpojuma sniedzēja tirdzniecības kompleksos vai izmitināties kādā viesnīcā vai saņemt citus pakalpojumus, kas līguma dokumentos nav precizēti, ir jēkvalificēti, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, saskatās iegūtās tiesības pārveidot šīs uzņēmēja piedāvātajos pakalpojumos. Ja šīs tiesības tiek pārveistas izmitināšanā kādā viesnīcā vai mētnes īpašības lietošanas tiesībās, tās ir ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 77/388 par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, kas tiek veikta vietā, kurā atrodas šīs viesnīca vai šīs mētnes.

Tādā sistēmā, kurā formāli nenotiek daļēja lietojuma tiesību apmaiņa, “tiesības uz punktiem” opciju programmas ietvaros tiek iegūtas ar nodomu izmantot šīs tiesības, lai tās pārvērstu šajā programmā piedāvātajos pakalpojumos. Faktiskais pakalpojums, kura dēļ tiek iegūtas “tiesības uz punktiem”, tātad ir pakalpojums, kuru veido šīs programmas dalībnieku rīcībā nodotās dažādas iespējamo atlīdzību, kuras var iegūt atbilstoši punktiem, kas izriet no šīm tiesībām, un pakalpojums nav sniegts pilnā apmērā, iekams šie punkti nav pārvērsti. No tā izriet, ka gadījumā, ja pakalpojums ir izmitināšana viesnīcā vai mētnes īpašības lietošanas tiesības, tieši brīdī, kad punkti tiek pārveisti konkrētos pakalpojumos, izveidojas saikne starp sniegto pakalpojumu un klienta samaksāto atlīdzību, kuru veido punkti, kas izriet no iepriekš iegūtajām

ties?b?m.

Turkl?t, ja, pirmk?rt, "ties?bu uz punktiem" ieg?šanas br?d? klientam nav prec?zi zin?mas ne m?tnes vai citi noteikt? gad? pieejamie pakalpojumi, ne ar? uztur?šan?s šaj?s m?tn?s vai citu pakalpojumu v?rt?ba punktus un, otrk?rt, tieši pats pakalpojumu sniedz?js nosaka m?t?u un pieejamo pakalpojumu klasifik?ciju p?c punktiem, t?d?j?di klienta izv?lei no paša s?kuma esot ierobežotai attiec?b? uz m?tn?m vai pakalpojumiem, kas vi?am ir pieejami, ?emot v?r? vi?a r?c?b? esošos punktus, pievienot?s v?rt?bas nodok?a iekas?jam?bas b?tiskie nosac?jumi nav izpild?ti t?du ties?bu k? "ties?bas uz punktiem" s?kotn?j?s ieg?des br?d?. T? k? faktiskais pakalpojums tiek sa?emts tikai tad, kad klients p?rv?rš punktus, kas izriet no iepriekš ieg?taj?m "ties?b?m uz punktiem", tad tikai šaj? br?d? rodas nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un nodoklis k??st iekas?jams saska?? ar Sest?s direkt?vas 10. panta 2. punkta pirmo da?u.

No t? izriet, ka š?d? sist?m? pievienot?s v?rt?bas nodok?a rež?ma piem?rošanu dar?jumiem atkar?b? no sniegt? pakalpojuma veida ir iesp?jams noteikt tikai tad, kad klients punktus, kas izriet no iepriekš ieg?t?m ties?b?m, p?rv?rš m?tnes ?slaic?g? lietošan?, izmitin?šan? viesn?c? vai k?d? cit? pakalpojumu?. T?tad sniegšanas vieta katr? zi?? ir vieta, kur atrodas m?tne vai viesn?ca, kur? klients p?c punktu p?rv?ršanas ieg?st ties?bas uztur?ties.

(sal. ar 17., 23., 27.–30., 32., 33., 42. un 53. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. T?d? sist?m? k? opciju programma, kuras rakstur?go pakalpojumu veido l?gumisku ties?bu pieš?iršana, kuras nosauktas par "ties?b?m uz punktiem", kas l?gumsl?dz?jam ?auj sa?emt punktus, kurus katru gadu var p?rv?rst ties?b?s ?slaic?gi izmantot m?tni pakalpojuma sniedz?ja t?ristu kompleksos vai izmitin?ties k?d? viesn?c? vai sa?emt citus pakalpojumus, kas l?guma dokumentos nav preciz?ti, klientam s?kotn?ji ieg?t?s ties?bas p?rv?ršot m?tnes ?slaic?gas lietošanas ties?b?s, attiec?gais pakalpojums ir nekustam? ?pašuma iz?ršana Sest?s direkt?vas 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, 13. panta B da?as b) punkta noz?m?. Ta?u šis noteikums neliedz dal?bvalst?m š?du pakalpojumu neiek?aut atbr?vojumu?.

M?tnes ?slaic?gas lietošanas ties?bas, kas ir ieg?tas apmai?? pret s?kotn?ji ieg?t?m ties?b?m, atbilst iz?ršanas nosac?jumiem, ja klientam, tikl?dz vi?š savus punktus ir p?rv?rtis š?d?s ties?b?s, ir prerogat?va lietot nekustam? ?pašuma objektu k? t? ?pašniekam un liegt jebkurai citai personai š?du prerogat?vu uz noteiktu laiku un ja t?d?j?di š?d?m lietošanas ties?b?m ir paz?mes, kas atbilst "iz?ršanas" j?dzienam Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta noz?m?. Run?jot par š?s normas 1. punkt? min?to iz??mumu, kas attiecas ne tikai uz izmitin?šanu viesn?cu nozar?, bet ar? uz izmitin?šanas dar?jumiem cit?s l?dz?gas funkcijas nozar?s, izteiciens "l?dz?gas funkcijas nozares" ir j?interpret? plaši, t?p?c ka t? m?r?is ir nodrošin?t, lai ar nodokli tiktu aplikti ?slaic?gas izmitin?šanas dar?jumi, kas ir l?dz?gi viesn?cu nozar? sniegtajiem pakalpojumiem un ir iesp?jam? konkurenc? ar tiem. Dal?bvalst?m ir plaša r?c?bas br?v?ba attiec?b? uz t?du izmitin?šanas dar?jumu defin?šanu, par kuriem j?maks? nodoklis, atk?pjoties no nekustam? ?pašuma iznom?šanas un iz?ršanas atbr?vojuma no nodok?a saska?? ar Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkta 1. punktu. L?dz ar to, transpon?jot šo noteikumu, dal?bvalstu zi?? ir t?du krit?riju ieviešana, kas t?m š?iet piem?roti, lai noš?irtu ar nodokli apliekamus un neapliekamus dar?jumus, t.i., nekustam? ?pašuma iznom?šanu un iz?ršanu. L?dz ar to Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkts neliedz dal?bvalstij piem?rot pievienot?s v?rt?bas nodokli t?du ties?bu nodošanai par atl?dz?bu, kas trešaj?m person?m pieder attiec?b? uz m?t?u ?slaic?gu lietošanu.

(sal. ar 47., 49.–52. un 54. punktu un rezolūcijas daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 16. decembrī (\*)

PVN – Sestā direktīva 77/388/EEK – Atbrīvojumi no nodokļa – 13. panta B daļas b) punkts – Nekustamo īpašuma izīrēšana – Tirdzniecības tiesību pārdošana, kuras var pārvērst brīvdienu mājokļu īpašības lietošanas tiesības

Lieta C-270/09

par tirdzniecības nolikuma atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Court of Session (Scotland)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar nolikumu, kas pieņemts 2009. gada 10. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 14. jūlijā, tiesvedībā

***MacDonald Resorts Ltd***

pret

***The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.***

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], tiesneši Ž. Ž. Kozels [*J. J. Kasil*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*] (referenti), M. Ilešis [*M. Ilešić*] un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerāladvokāte V. Trstenjaka [*V. Trstenjak*],

sekretāre L. Hjetlā [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ģemotvērī rakstveida procesu un 2010. gada 10. jūnija tiesas sēdī,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza:

- *MacDonald Resorts Ltd* vērī – K. Tairs [*C. Tyre*], QC, un D. Smols [*D. Small*], *advocate*,
- Apvienotās Karalistes valdības vērī – S. Hetavejs [*S. Hathaway*] un F. Penlintonē [*F. Penlington*], pērstēvjī, kuriem palādz P. Mentls [*P. Mantle*], *barrister*,
- Grieķijas valdības vērī – G. Kanelopuls [*G. Kanellopoulos*], S. Trekli [*S. Treklī*], M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*] un S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*], pērstēvjī,
- Portugāles valdības vērī – L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*], pērstēvis,
- Eiropas Komisijas vērī – M. Afonso [*M. Afonso*] un R. Liļls [*R. Lylā*], pērstēvjī,

noklausījusiēs ģenerālvokātes secinājumus 2010. gada 7. septembra tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 2., 9., 10. pantu un 13. panta B daļas b) punktu Padomes 1977. gada 17. maija Sestajā direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK (OV 2002, L 15, 24. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”).

2 Šis līgums ticis iesniegts prāvā starp *MacDonald Resorts Ltd* (turpmāk tekstā – “MRL”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs* (turpmāk tekstā – “Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes”) par noteiktiem MRL sniegtajiem pakalpojumiem piemērojamo režīmu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) jomā.

### Atbilstošās tiesību normas

3 Sestās direktīvas 9. pants ir noteikts:

“1. 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.

2. Tomēr:

a) 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;

[..].”

4 Sestās direktīvas 10. panta 1. un 2. punkts ir noteikts:

“1.

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

b) nodoklis kārtu 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. Darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, notiek, un nodoklis k??st iekas?jams tad, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti. Pre?u pieg?des, iz?emot 5. panta 4. punkta b) apakšpunkt? min?t?s preces, un pakalpojumu sniegšanu, kas rada v?l?kus r??inu p?rskatus vai maks?jumus, uzskata par pabeigtu, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas š?di r??inu p?rskati vai maks?jumi. Dal?bvalstis var paredz?t, ka dažos gad?jumos pre?u pieg?des un pakalpojumu sniegšanu, kas ?stenota past?v?gi k?d? laika period?, uzskata par t?du darb?b?m, kas ?stenotas vismaz viena gada interv?los.

Tom?r, ja maks?jums izdar?ms uz kontu pirms pre?u pieg?des vai pakalpojumu izpildes, nodoklis k??st iekas?jams l?dz ar maks?juma sa?emšanu un par sa?emto summu.

Neatkar?gi no iepriekš izkl?st?tajiem noteikumiem dal?bvalstis var noteikt, ka dažiem dar?jumiem vai nodok?a maks?t?ju kategorij?m nodoklis k??st iekas?jams vai nu:

- ne v?l?k par fakt?ras, izdošanu, vai
- ne v?l?k par cenas sa?emšanu, vai
- gad?jum?, ja nav izdota fakt?ra, vai [t? ir izdota] v?lu, – noteikt? laik? no darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis, dienas.”

5 Sest?s direkt?vas 13. panta B da?? ir noteikts:

“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.

[..]”

## **Pamata lieta un prejudici?lie jaut?jumi**

*MRL darb?ba*

6 *MRL* ir sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese atrodas Apvienotaj? Karalist?. T? ir re?istr?ta Apvienot?s Karalistes PVN maks?t?ju re?istr?, k? ar? *IVA* re?istr?, kas ir Sp?nijas PVN ekvivalents.

7 *MRL* Apvienotaj? Karalist? un Sp?nij? nodarbojas ar da?laika lietojuma ties?bu (“timesharing”) p?rdošanu attiec?b? uz m?jok?iem, kas atrodas šaj?s ab?s dal?bvalst?s esošajos t?risma m?t?u kompleksos (turpm?k tekst? – “da?laika lietojuma ties?bas”). T? izmanto vien?dus l?gumu dokumentus Apvienotaj? Karalist? un Sp?nij?.

8 Kopš 2003. gada 3. oktobra *MRL* p?rdod jaunu preci, kas ietver “opciju” programmu ar nosaukumu “Options by Macdonald Hotels and Resorts” (*Macdonald Hotels and Resorts* opcijas, turpm?k tekst? – “opciju programma”). Š?s programmas izveides m?r?is bija lab?k izmantot nep?rdot?s da?laika lietojuma ties?bas un pied?v?t *MRL* klientiem liel?ku elast?bu attiec?b? uz t?s m?t?u lietošanas k?rt?bu, it ?paši attiec?b? uz m?t?u izv?li un dz?vošanas laikposmu.

9 Lai ieviestu opciju programmu, *MRL* nodibin?ja klubu ar t?du pašu nosaukumu “Options by Macdonald Hotels and Resorts” (turpm?k tekst? – “klubs”). T? ir bezpe??as organiz?cija bez juridiskas personas statusa, kuras darb?bu reglament? rakstveida stat?ti (turpm?k tekst? – “stat?ti”). Saska?? ar stat?tiem kluba galvenais m?r?is ir “nodrošin?t biedriem ties?bas rezerv?t br?vdienu m?tnes un citas papildu priekšroc?bas konkr?tiem laikposmiem katru gadu n?kamo 30 gadu laik?, kas paredz?ti saska?? ar [opciju programmu] atbilstoši šajos stat?tos noteiktajam”.

10 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka šo stat?tu un ar to saist?to l?gumu galven?s paz?mes var raksturot š?di:

- klubs ir izveidots uz 30 gadiem, t?tad no 2003. gada 3. oktobra l?dz 2033. gada 2. oktobrim;
- *MRL* ir dibin?t?ja, kuras ties?bas un pien?kums ir vad?t kluba darb?bu un k?rtot t? lietas, p?rvald?t opciju programmu, k? ar? veikt visas nepieciešam?s darb?bas, kuras t? uzskata par nepieciešam?m š? m?r?a sasniešanai;
- *MRL* k? dibin?t?ja ir iec?lusi administratoru (*trustee*), kuram t? nodevusi savas ties?bas uz vis?m da?laika lietojuma ties?b?m savos m?jok?os, uz kuriem attiecas da?laika lietojuma sist?ma. Saska?? ar stat?tiem *MRL* pieder?ja “ties?bas uz punktiem”, kas ir saist?ti ar šiem m?jok?iem. *MRL* š?s ties?bas var nodot parastajiem biedriem;
- *MRL* klienti, kas piesak?s dal?bai opciju programm? un izpilda dal?bas nosac?jumus, k??st par parastajiem kluba biedriem. Vi?i ieg?st “ties?bas uz punktiem”, vai nu *MRL* t?s nododot vi?iem, vai ar? nododot administratoram da?laika lietojuma ties?bas uz noteikt?m ned??m;
- *MRL* pieš?ir v?rt?bu vis?m ned??u lietojuma ties?b?m, kas ir pieejamas biedriem. Š? v?rt?ba tiek izteikta k? konkr?ts punktu skaits, kas atkar?gs no m?tnes atrašan?s vietas, standarta un veida, k? ar? no attiec?g? gada laikposma. Biedri katru gadu atkar?b? no vi?iem piederošaj?m ties?b?m uz punktiem sa?em konkr?tu punktu skaitu. Konkr?taj? gad? vi?i var šos punktus p?rv?rst noteiktas m?tnes lietošan? noteikt? laikposm?, iev?rojot izv?li, k?da vi?iem ir atbilstoši vi?u punktiem un pieejamaj?m lietojuma ned??m. J?dziens “ties?bas uz punktiem” noz?m?, ka biedriem katru gadu ir ties?bas sa?emt zin?mu punktu skaitu, lai tie var?tu izmantot savas m?tnes lietojuma ties?bas attiec?gaj? gad?;

- k??stot par opciju programmas biedru, iest?šan?s maksa nav j?maks?, bet piesakoties jaunajam parastajam biedram ir j?ieg?d?jas “ties?bas uz punktiem” atbilstoši div?m iesp?jam?m metod?m. Vai nu tas š?das ties?bas ieg?d?jas no *MRL* par pašreiz?jo vien?bas cenu GBP 2,50, ja vien nav rekl?mas atlaides. Pirkums notiek saska?? ar “Punktu pirkuma l?gumu”, ko jaunais biedrs nosl?dz ar *MRL*. Vai ar? tas “ties?bas uz punktiem” ieg?st apmai?? pret administratoram nodotaj?m da?laika lietojuma ties?b?m, kas iepriekš ieg?d?tas no *MRL*, un samaks?jot “atl?dz?bu par statusa paaugstin?šanu”;
- šo otro metodi var izpild?t divos veidos. No vienas puses, persona, kurai jau pieder no *MRL* nopirkta da?laika lietojuma ties?bas, m?tni, uz kuru attiecas š?s ties?bas, var iek?aut opciju programm?, nosl?dzot ar *MRL* “l?gumu par statusa paaugstin?šanu” un t?d?j?di ieg?stot š?m da?laika lietojuma ties?b?m atbilstošas “ties?bas uz punktiem”. No otras puses, persona, kurai nepieder da?laika lietojuma ties?bas, var nosl?gt ar *MRL* “atpirkšanas un statusa paaugstin?šanas l?gumu”, saska?? ar kuru persona nop?rk š?das ties?bas un vienlaikus t?s nodod iek?aušanai opciju programm?. Biedri, kuri ir nosl?guši vienu no min?tajiem l?gumiem, tiek saukti par “paaugstin?ta statusa biedriem”. Š?ds biedrs saglab? ties?bas, kuras vi?š var izmantot katrā gada pirmajos divos m?nešos, izv?l?ties da?laika lietojuma ties?bas, kuras vi?š attiec?gaj? gad? ir nodevis opciju programmai. Pret?j? gad?jum? vi?š sa?em punktu skaitu, kuru var izmantot citu opciju programm? ietvertu l?dzv?rt?gu m?t?u lietošanai. Ja paaugstin?ta statusa biedrs savas da?laika lietojuma ties?bas ir nodevis administratoram, t?s k??st pieejamas p?r?jiem biedriem, kuri savus punktus var p?rv?rst, lai attiec?go m?tni lietotu š?m lietojuma ties?b?m atbilstošaj?s ned???s;
- parastie biedri ap?emas segt ikgad?j?s administrat?v?s izmaksas atbilstoši to “ties?bu uz punktiem” skaitam, k? ar? m?t?u rezerv?ciju apstr?dei nepieciešam?s izmaksas punktu p?rv?ršanas br?d?. Maks?jums *MRL* tiek veikts Skotij?;
- parastie biedri jebkur? laik? var no *MRL* nopirkt papildu “ties?bas uz punktiem”;
- *MRL* var biedriem at?aut apmain?t to punktus pret izmitin?šanu *MRL* p?rvald?taj?s viesn?c?s vai pret citiem pakalpojumiem. T?pat *MRL* ir biedriem pied?v?jusi iesp?ju iepriekš l?dz pat desmit m?nešiem piepras?t punktu apmain?šanu pret trim, ?etr?m vai septi??m diennakt?m vien? no vair?k nek? 70 viesn?c?m, ja vien istabas ir pieejamas. Š?dai rezerv?šanai nepieciešamais punktu skaits ir atkar?gs no attiec?go viesn?cu konkr?t?s kategorijas. P?c rezerv?cijas apstiprin?šanas *MRL* ap?emas viesn?cai segt izmitin?šanas izmaksas;
- biedri gada laik? neizmantotos punktus var uzkr?t un izmantot n?kamaj? gad?. Biedrs var uzkr?t visus punktus, uz kuriem tam ir ties?bas, ja piepras?jums ir iesniegts ne v?l?k k? devi?us m?nešus pirms pašreiz?j? gada beig?m, un l?dz pat 50 % no šiem punktiem var uzkr?t, ja piepras?jums ir iesniegts devi?us l?dz tr?s m?nešus pirms pašreiz?j? gada beig?m;
- apgriezt? noz?m? – biedri v?l?kais tr?s m?nešus pirms gada beig?m var aiz?emties punktus kred?t? no tiem punktiem, kas tiem pien?ksies par n?kamo gadu, lai var?tu veikt rezerv?ciju, kurai ir nepieciešams vair?k punktu nek? vi?iem ir par pašreiz?jo gadu, rezerv?cijas br?d? samaks?jot prognoz?jam?s n?kam? gada administrat?v?s izmaksas;
- *MRL* ar? var par?p?ties, lai kluba biedriem b?tu pieejamas ?r?jas (proti, trešo personu p?rvald?tas) da?laika lietojuma ties?bu apmai?as programmas. T?d?j?di *MRL* ir izveidojusi saiknes ar vienu no š?d?m programm?m, kas saucas “Interval International”, k? rezult?t?, pievienojoties opciju programmai, biedri bez papildu samaksas uz diviem gadiem k??st par min?t?s *Interval International* programmas biedriem. P?c tam biedri var turpin?t savu dal?bu šaj? programm?, nosl?dzot atsevišu l?gumu un maks?jot attiec?gos izdevumus. Š?da papildu dal?ba

opciju programmas biedriem sniedz tiesības apmainīt tajā ietvertās lietojuma nedrīgas, par kurām viņi konkrētajā gadā ir pārvērsuši savus punktus, pret mētnēm, kuras ir nodevuši citi *Interval International* programmas biedri. *MRL* ir tiesības izbeigt vai mainīt piederību, ja daļa laika lietojuma tiesību apmaiņas programmai, kuras organizāšanu tā ir nodrošinājusi;

– *MRL* ir pilnvarota jebkurā brīdī izslēgt no opciju programmas jebkuru lietojuma nedrīgu, kas atbilst administratoram nodotajam daļa laika lietojuma tiesībām. Tā ir jānodrošina, ka vienmēr ir pieejams pietiekams daudzums mētnu, lai varētu tikt izmantotas visas “tiesības uz punktiem”, kas pieder pašai un parastajiem biedriem. *MRL* ir arī tiesības noteikt un mainīt mētnu klasifikāciju punktu izteiksmē un no jauna izveidot punktus un “tiesības uz punktiem”, saskaņoti paaugstinot vai samazinot to skaitu, vienlaikus saglabājot to vērtību.

### *Process valsts iestādēs*

11 Pamata lieta ir par to, kā, nosakot PVN, pareizi klasificēt noteiktus pakalpojumus, kurus *MRL* sniedz daļa laika lietojuma tiesību nodošanas ietvaros. Strādāga ir arī šo pakalpojumu sniegšanas vieta.

12 Šīs tiesvedības pamatā ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* 2004. gada martā pieņemtais lēmums, saskaņā ar kuru, no vienas puses, *MRL* “tiesību uz punktiem” nodošana ir ar nodokli apliekama priekšrocība piešķiršana, kas izriet no pievienošanās klubam, un, no otras puses, šī pakalpojuma sniegšanas vieta ir Apvienotā Karaliste.

13 *MRL* šo lēmumu pārsūdzēja, iesniedzot prasības pieteikumu *VAT and Duties Tribunal, Edinburgh* [Edinburgas Pievienotās vērtības nodokļa un nodevu tiesa], kuru šī tiesa noraidīja ar 2006. gada 16. jūnija nolēmumu.

14 Saņemusi apelācijas sūdzību par šo nolēmumu, *Court of Session (Scotland)* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Ja saskaņā ar [kluba] statātiem un to papildinošajiem līgumiem apelācijas sūdzības iesniedzēja piešķir līgumiskas tiesības (“tiesības uz punktiem”), kas ļauj pircējam ik gadu pārvērst punktus dzīvošanā daļa laika lietojuma tiesību mētnes vietā apelācijas sūdzības iesniedzējas atpūtas kompleksā un tās izmantošanā, vai šis pakalpojums ir jāuzskata par nekustamā pašuma iznomāšanu vai izīrēšanu Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta [...] izpratnē vai [par] daļu bu klubā, vai arī par kaut ko citu?

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

[?] dažos gadījumos klients līgumiskās tiesības iegūst, nododot *MRL* sev piederošās tiesības, saskaņā ar kurām viņš var dzīvot daļa laika lietojuma mētnēs noteiktā vietā uz vienu vai vairākām konkrētām nedrīgām;

[?] klientam ir iespēja gada laikā neizmanto vispār vai izmantot tikai daļēji savus attiecīgā gada punktus to pārvērstāšanai mētnes izmantošanas tiesībās, un tādā vietā viņš var palielināt nākamajā gadā pieejamo punktu skaitu vai saskaņā ar [opciju] programmas līguma nosacījumiem konkrētā gadā viņam pienākošos punktu skaitu palielināt, “aizēmoties” punktus no punktiem, kas viņam tiks piešķirti nākamajā gadā;

[?] no brīža, kad tiek iegūtas “tiesības uz punktiem”, līdz brīdim, kad tās tiek pārvērstas tiesībās dzīvot nekustamā pašumā, dzīvošanai pieejamā nekustamā pašuma fonds mainās;



[?] pakalpojuma sniedz?js saska?? ar [opciju] programmas l?guma nosac?jumiem var main?t punktu skaitu, uz kuru klientam katru gadu ir ties?bas;

[?] apel?cijas s?dz?bas iesniedz?ja var noteikt, ka "ties?bu uz punktiem" ?pašniekiem ir ties?bas piedal?ties [cit?] da?laika lietojuma ties?bu apmai?as programm?;

[?] 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) a) Vai iepriekš 1. un 2. jaut?jum? raksturotie pakalpojumi, kurus sniedz nodok?u maks?t?js, ir [...] "ar nekustamo ?pašumu saist?ti pakalpojumi" Sest?s direkt?vas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta noz?m? [...]?

b) [Apstiprinošas atbildes gad?jum?], k? ir j?nosaka pakalpojuma sniegšanas vieta gad?jumos, kad [min?t?] kluba biedri var izmantot savas l?gumisk?s ties?bas, dz?vojot da?laika lietojuma ties?bu m?tn?s vair?k?s dal?bvalst?s, un ja pakalpojuma sniegšanas br?d? nav zin?ms, kuru m?tni tie lietos?"

### **Par prejudici?lajiem jaut?jumiem**

15 Ar šiem jaut?jumiem, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las, no vienas puses, preciz?t, k? ir kvalific?jama t?du pakalpojumu sniegšana k? pamata liet?, k? ar? š?du pakalpojumu sniegšanas vieta, un, no otras puses, t? v?las noskaidrot, vai šiem pakalpojumiem ir piem?rojams Sest?s direkt?vas 13. panta B da?as b) punkt? paredz?tais atk?pes regul?jums.

#### *Par kvalifik?ciju un sniegšanas vietu*

16 J?atg?dina, ka saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu PVN ir j?maks? par "pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atl?dz?bu attiec?g?s valsts teritorij? veicis nodok?u maks?t?js, kas k? t?ds r?kojas". Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka pakalpojums "par atl?dz?bu" š?s Sest?s direkt?vas normas noz?m? tiek sniegts un ir apliekams ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedz?ju un sa??m?ju past?v tiesiskas attiec?bas, kuru laik? notiek savstarp?ja izpild?juma apmai?a, un pakalpojuma sniedz?ja sa?emt? atl?dz?ba veido faktisku atl?dz?bu par sa??m?jam sniegto pakalpojumu (skat. 1994. gada 3. marta spriedumu liet? C?16/93 *Tolsma, Recueil*, l?743. lpp., 14. punkts; 1998. gada 14. j?lija spriedumu liet? C?172/96 *First National Bank of Chicago, Recueil*, l?4387. lpp., 26. punkts, un 2002. gada 21. marta spriedumu liet? C?174/00 *Kennemer Golf, Recueil*, l?3293. lpp., 39. punkts).

17 Attiec?gais pakalpojums, kas ir rakstur?gs t?dam pakalpojuma veidam, k?ds ir pamata liet? izskat?m? l?guma priekšmets, noz?m? l?gumisku ties?bu pieš?iršanu, kuras nosauktas par "ties?b?m uz punktiem", kas l?gumsl?dz?jam ?auj sa?emt punktus, kurus katru gadu var p?rv?rst ties?b?s ?slaic?gi izmantot m?tni pakalpojuma sniedz?ja t?ristu kompleksos vai izmitin?ties k?d? viesn?c? vai sa?emt citus pakalpojumus, kas l?guma dokumentos nav preciz?ti.

18 Š?dos apst?k?os min?t? l?guma elementi ir j?izv?rt? t?d? veid?, lai noteiktu, k?di pakalpojumi tiek sniegti apmai?? pret atl?dz?bu, kuru sa?em pakalpojuma sniedz?js. Šaj? zi?? ir j?iev?ro metode, kuru ?ener?ladvok?te ir izmantojusi secin?jumu 52. punkt?, un t?d?j?di vispirms j?identific? daž?die atl?dz?bas veidi, kas ir paredz?ti šaj? l?gum?.

19 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka opciju programmas ietvaros klients var k??t par "ties?bu uz punktiem" ?pašnieku vai nu tos nop?rkot no *MRL*, samaks?jot pirkuma maksu, vai ar? da?laika lietojuma ties?bas par noteikt?m ned??m nododot administratoram un samaks?jot

“atlīdzību par statusa paaugstināšanu”.

20 Šajā otrajā gadījumā “tiesības uz punktiem” var iegādāties persona, kurai jau pieder daļa laika lietojuma tiesības, ja tā nodod šīs tiesības opciju programmai, noslēdzot ar *MRL* “līgumu par statusa paaugstināšanu”. No brīža, kad persona iegūst tiesības opciju programmu, šī persona principā zaudē saikni ar konkrēto daļu laika lietojuma tiesībām, kas tai būtu jāveic šādu pirkumu.

21 Protams, šīs piedāvātās opciju programma atšķiras no sistēmas, kas tika izskatīta lietā, kurā tika 2009. gada 3. septembra spriedums lietā *C-37/08 RCI Europe* (Krājums, I-7533. lpp.), uz kuru atsaucas *MRL*. Piekļuve *MRL* opciju programmai tiek iegūta, vienkārši noprotot punktus, un šos punktus var pārvest pakalpojumos, ko *MRL* sniedz šīs pašas programmas ietvaros. Tādā veidā, uz kuriem var pretendēt jebkurš “tiesību uz punktiem” pašnieks, atspoguļo uzturēšanu šādu noteikumu vai citu *MRL* sniegtu pakalpojumu veidā, zināma mērķa veidodami maksimālas izmaksas, ko klienti izmanto, lai samaksātu par kādas mētnes izslāpīgās lietošanas tiesību iegādi. Turpretī iepriekš minētā sprieduma lietā *RCI Europe* izskatītā sistēma bija vienkārša daļu laika lietojuma tiesību apmaiņas sistēma.

22 Tomēr šāda atšķirība neliedz izmantot to pašu veiktā kritēriju, proti, ar kādu nodomu biedri galu galā ir veikuši maksājumu par saņemtajiem pakalpojumiem (iepriekš minētais spriedums lietā *RCI Europe*, 29. punkts).

23 Izmantojot šo kritēriju sistēmā, kāda ir pamata lietā, kurā formāli nenotiek daļu laika lietojuma tiesību apmaiņa, šīet, ka “tiesības uz punktiem” opciju programmas ietvaros tiek iegūtas ar nodomu izmantot šīs tiesības, lai tās pārvestu šajā programmā piedāvātajos pakalpojumos.

24 Kā jau enerģētiskā advokāte ir norādījusi secinājumā 74. punktā, klients nenoslēdz saskaņotā līgumu ar mērķi sakrāt punktus, bet gan lai varētu izslāpīgi lietot mētni vai iegūt citus pakalpojumus, kas tiks izraudzēti vērīgāk. Tādā veidā “tiesību uz punktiem” pirkšana pati par sevi nav klienta mērķis. Šādu tiesību iegāde, kā arī punktu pārvešana ir jāuzskata par priekšdarbiem, kas tiek veikti, lai varētu pretendēt uz kādas mētnes izslāpīgās lietošanas tiesībām, izmitināšanu viestniecībai vai uz kādu citu pakalpojumu.

25 Tādēļ “tiesību uz punktiem” pircēja atlīdzību par saskaņotā maksājumu saņem brīdī, kad ir noslēgusies šāda pārvešana.

26 No Tiesas judikatūras izriet, ka nodokļa bāze par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tāpēc par pakalpojumu sniegšanu nodokļa pamats ir tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp pakalpojuma sniegšanu un saņemto atlīdzību (šajā ziņā skat. 1988. gada 8. marta spriedumu lietā *102/86 Apple and Pear Development Council, Recueil*, 1443. lpp., 11. un 12. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Tolsma*, 14. punkts).

27 Tādēļ šīet, ka tādā sistēmā kā opciju programma faktiskais pakalpojums, kura dēļ ir iegādātas “tiesības uz punktiem”, ir pakalpojums, kuru veido šīs programmas daļēniem rīcībām nodotās dažādas iespējamās atlīdzības, kuras var iegūt atbilstoši punktiem, kas izriet no šīm tiesībām. Pakalpojums nav sniegts pilnā apmērā, iekams nav pārvesti šie punkti.

28 No tā izriet, ka gadījumā, ja pakalpojums ir izmitināšana viestniecībai vai mētnes izslāpīgās lietošanas tiesības, tieši brīdī, kad punkti tiek pārvesti konkrētos pakalpojumos, izveidojas saikne starp sniegto pakalpojumu un klienta samaksāto atlīdzību, kuru veido punkti, kas izriet no iepriekš iegādātām tiesībām.

29 Turklīt tīdas sistēmas gadījumā, kīda ir pamata lietī, jīkonstatī, pirmkīrt, ka “tīesību uz punktiem” iegīšanas brīdī klientam nav precīzi zinīmas ne mītnes vai citi pieejamīe pakalpojumi noteiktī gadī, ne arī uzturīšanīs šajīs mītnīs vai citu pakalpojumu vīrtība punktos. Otrkīrt, tiešī *MRL* nosaka mītu un pieejamo pakalpojumu klasifikīciju pīc punktiem, tīdījīdi klienta izvīle no paša sīkuma ir ierobežota attiecībī uz mītnīm vai pakalpojumiem, kas vīam ir pieejamī, īemot vīrī vīa rīcībī esošos punktos.

30 Šīdos apstīkos PVN iekasījamības bītiskīe nosacījumi nav izpildītī tīdu tīesību kī “tīesības uz punktiem” sīkotnījīs iegīdes brīdī, kas nepieīauj Sestīs direktīvas 10. panta 2. punkta otrīs daīas piemīrošanū.

31 Kī jau izriet no 2006. gada 21. februīra sprieduma lietī Cī419/02 *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments* (Krījums, lī1685. lpp.), lai PVN kītu iekasījams, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokīa iekasījamības gadījumam, proti, preīu piegīdei nīkotnī vai pakalpojumu sniegīšanai nīkotnī raksturīgajiem elementiem, ir jībīt zinīmiem iepriekīš un tīdījīdi iemaksas veikīšanas brīdī precīm un pakalpojumiem ir jībīt precīzi raksturotiem. Tītad PVN nav jīmaksī par maksījumiem, kas veikti par preīu piegīdīm vai pakalpojumu sniegīšanu, kas vīl nav skaidrī identifikīti (iepriekīš minītais spriedums lietī *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, 50. punkts).

32 Tī kī faktiskais pakalpojums tiek saīemts tikai tad, kad klients pīrvīrīš punktus, kas izriet no iepriekīš iegītajīm “tīesībīm uz punktiem”, tad tikai šajī brīdī rodas nodokīa iekasījamības gadījums un nodoklis kīst iekasījams saskaīī ar Sestīs direktīvas 10. panta 2. punkta pirmo daīu.

33 No tī izriet, ka šīdī sistīmī PVN režīma piemīrošanū darījumiem atkarībī no sniegtī pakalpojuma veida ir iespījams noteikt tikai tad, kad klients punktus, kas izriet no iepriekīš iegītīm tīesībīm, pīrvīrīš mītnes īslaicīgī lietošanī, izmitinīšanī viesnīcī vai kīdī citī pakalpojumī. Tītad sniegīšanas vieta katrī zīīī ir vieta, kur atrodas mītne vai viesnīca, kurī klients pīc punktu pīrvīrīšanas iegīst tīesības uzturīties.

34 Protams, kī jau īenerīladvokīte ir novīrojusi secinījumu 79.–86. punktī, šīda principa piemīrošana var radīt grītības, kī, piemīram, nepiecieīamība par katru punktu pīrvīrīšanu izteikt klienta pīrvīrstos punktus naudas vīrtībī, kas atbilst “tīesībīm uz punktiem”, problīmas, kas ir saistītas ar neskaidro maīīas kursu starp “tīesībīm uz punktiem” un punktiem, ieīīmumu neaplīksana ar nodokli iespījami ilgū laiku, problīmas, kas ir saistītas ar mainīgajīm PVN likmīm laikī starp “tīesību uz punktiem” iegīdi un attiecīgo punktu konvertīšanu, kī arī iespīja, ka klients savus punktus nekonvertī.

35 Tomīr šīdas grītības nevar attaisnot tīda risinījuma izvīli, kīdu piedīvī *MRL* un saskaīī ar kuru sniegīšanas vieta tiktu noteikta, piemīrojot vienotas likmes pīrdales metodi, kas ir balstīta uz pieejamo mītu kopumu “tīesību uz punktiem” iegīdes brīdī.

36 Šīdas metodes piemīrošana arī radītu daīīda rakstura grītības un papildus tam ietvertu īaunprītīgas izmantoīšanas risku, jo tad nodokīa maksītījamībītu iespījams šajī mītu kopumī iekīaut mītnes, kas ir teorītiskī pieejamas, bet netiek izmantotas un kas atrodas valstīs, kuras nav pakīautas Eiropas Savienības nodokīu kontrolei.

37 Turklīt šīdai pīrdales metodei Sestajī direktīvī nav atrodams nekīds skaidrī izteikts juridīskis pamats. Vienīgais attaisnojums faktiskī bītū administratīvī darba vienīrīīšana, kas ir jīveic *MRL*, lai izpildītu tīs pienīkumus pret nodokīu iestīdīm.

38 Šādā kontekstā jāatgādina, ka tādām uzņēmumiem kā MRL saskaņā ar Sestās direktīvas XIII sadaļu kā PVN maksātājam ir vairāki pienākumi, tostarp minētās direktīvas 22. panta 2. punkta paredzētais, ka tas “veic pietiekami precīzu uzskaiti, lai būtu iespējams piemērot PVN un nodokļu iestādei veikt pārbaudi”.

39 Lai izpildītu šo pienākumu, šādām uzņēmumiem ir jābūt tādai grāmatvedībai, kura ļauj pietiekami pārskatāmā veidā identificēt nodokļa bāzi, kas ir nepieciešama kopīgās PVN sistēmas darbībai.

40 Jāpiebilst, ka dalībvalstis nav bezspēcīgas pret nodokļa maksātāju iespējamu nesadarbošanos. Kopīgās PVN sistēmas princips neliedz ieviest pasākumus, lai sodītu par pārkāpumiem maksājuma PVN summas deklarācijā. Tieši otrādi, Sestās direktīvas 22. panta 8. punkta ir noteikts, ka dalībvalstis var noteikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu (2009. gada 15. janvāra spriedums lietā C-502/07 K?1, Krājums, I?161. lpp., 20. punkts).

41 Visbeidzot ir jānorāda, ka Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopīgo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 80. panta 1. punkta ir noteikts, ka, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz pakalpojumu sniegšanu saņēmējiem, ar ko pastāv vadības, pārsuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, noteiktos gadījumos tiktu definēta pēc darījuma parastās vērtības.

42 Ēmot vērā visus šos elementus, jāuzskata, ka pakalpojumu sniegšana, ko tās uzņēmums kā MRL veic tās sistēmas kā opciju programma ietvaros, ir jākvalificē brīdī, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, saskaņā ar ievērojamo tiesību sistēmu ir jāuzskata par pakalpojumu. Ja šīs tiesības tiek pārvērstas izmitināšanai kādā viesnīcā vai mētnes ēdīgas lietošanas tīklā, tātad ir ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, kas tiek veikta vietā, kurā atrodas šī viesnīca vai šī mētnie.

*Par iespēju atbrīvot no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punktu*

43 Runājot par tādām tiesību nodošanu kā pamata lietā izskatītās “tiesības uz punktiem”, lai tās varētu tikt izmantotas izmitināšanai viesnīcās, jānorāda, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta paredzētais atbrīvojums šī noteikuma 1. punkta ir skaidri izslēgts attiecībā uz izmitināšanu viesnīcā nozarē.

44 Savukārt, ja šādas tiesības ir domātas, lai mētnie iegūtu ēdīgas lietojumus, jānosaka, vai šādu tiesību nodošana ir jākvalificē kā “nekustamo īpašuma iznomāšana vai izīrēšana” minētā 13. panta B daļas b) punkta nozīmē un vai ir piemērojami izņēmumi no šajiem noteikumiem paredzēto atkāpes regulējuma.

45 Ievadā ir jāatgādina, ka termini, kas lietoti, lai raksturotu Sestās direktīvas 13. panta paredzētos atbrīvojumus, ir interpretējami sašaurināti, jo šie atbrīvojumi ir atkāpe no vispārīgā principa, ka PVN tiek piemērots katram pakalpojumam, ko nodokļu maksātājs sniedz par atlīdzību (skat. it īpaši 2005. gada 3. marta spriedumu lietā C-472/03 *Arthur Andersen*, Krājums, I?1719. lpp., 24. punkts; 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-415/04 *Stichting Kinderopvang Enschede*, Krājums, I?1385. lpp., 13. punkts, un 2006. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-89/05 *United Utilities*, Krājums, I?6813. lpp., 21. punkts).

46 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru jādziens “nekustamo īpašuma iznomāšana vai izīrēšana”

Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē pamatpazīme ir tā, ka līgumslēdzējam uz nolikto laiku un pret atlīdzību tiek piešķirtas tiesības lietot nekustamo pašumu kā tās pašniekam un liegt jebkurai citai personai šādu tiesību izmantošanu (šajā ziņā skat. it. paši 2001. gada 4. oktobra spriedumu liet. C-326/99 "Goed Wonen", *Recueil*, I-6831. lpp., 55. punkts; 2001. gada 9. oktobra spriedumu liet. C-108/99 *Cantor Fitzgerald International*, *Recueil*, I-7257. lpp., 21. punkts, un 2003. gada 12. jūnija spriedumu liet. C-275/01 *Sinclair Collis*, *Recueil*, I-5965. lpp., 25. punkts). Lai novērtētu, vai konkrēts līgums atbilst šai definīcijai, jāņem vērā visas darījuma pazīmes, kā arī tās norises apstākļi. Šajā ziņā noteicošais ir attiecīgā darījuma objektīvais raksturs neatkarīgi no tā, kā to ir kvalificējuši līgumslēdzēji (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Cantor Fitzgerald International*, 33. punkts).

47 Tādā kontekstā kā pamata liet. mētnes "slāicīgās lietošanas tiesības", kas ir iegūtas apmaiņā pret saskaņotām tiesībām, atbilst izīrēšanas nosacījumiem, tādēļ ka tām ir pazīmes, kas atbilst "izīrēšanas" jēdzienam Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē. No iesniedzējtiesas iesniegtās informācijas izriet, ka, tiklīdz biedrs savus punktus ir pārvērtis šādas tiesības, tam ir prerogatīva lietot nekustamo pašuma objektu kā tās pašniekam un liegt jebkurai citai personai šādu prerogatīvu uz noteiktu laiku.

48 Turklāt, kā jau enerģētiskā ierīcju un norādījumu secinājumu 106. punktā, tādā sistēmā kā pamata liet. klients iegūst "tiesības uz punktiem", lai galu galā iegūtu tiesības slāicīgi lietot brīvdienu mētni. Tādēļ, lai šādu lietošanas tiesību nodošanu kvalificētu par "izīrēšanu", nav būtiski, ka attiecīgā nekustamo pašuma konkrētās pazīmes, iespējams, nav pietiekami labi zināmas, jo katrā ziņā līgumslēdzējām pusēm ir zināmi lietošanas nosacījumi.

49 Runājot par šo noteikuma 1. punktā minēto izņēmumu, tas attiecas ne tikai uz izmitināšanu viesnīcā nozarē, bet arī uz izmitināšanas darījumiem citās līgumslēdzējas funkcijas nozarēs, turklāt saskaņā ar minētā 13. panta B daļas b) punkta otro daļu dalībvalstīs var noteikt papildu izņēmumus šā b) punktā minētā atbrīvojuma darbības jomai.

50 Kā jau Tiesa ir nospriedusi 1998. gada 12. februāra spriedumā liet. C-346/95 *Blasi* (*Recueil*, I-481. lpp., 20.–22. punkts), izteiciens "līgumslēdzējas funkcijas nozares" ir jāinterpretē plaši, tādēļ ka tā mērķis ir nodrošināt, lai ar nodokli tiktu aplikti slāicīgās izmitināšanas darījumi, kas ir līgumslēdzēji viesnīcā nozarē sniegtajiem pakalpojumiem un ir iespējams konkurencē ar tiem. Dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība attiecībā uz tādus izmitināšanas darījumu definēšanu, par kuriem jāmaksā nodoklis, atkarībā no nekustamo pašuma iznomāšanas un izīrēšanas atbrīvojuma no nodokļa saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta 1. apakšpunktu. Līdz ar to, transponējot šo noteikumu, dalībvalstu ziņā ir tādus kritēriju ieviešana, kas tām šā ietī piemēroti, lai nošķirtu ar nodokli apliekamus un neapliekamus darījumus, t.i., nekustamo pašuma iznomāšanu un izīrēšanu.

51 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkts neliedz dalībvalstij piemērot PVN tādus tiesību nodošanai par atlīdzību, kas trešajām personām pieder attiecībā uz mētnes "slāicīgu lietošanu".

52 Ēmot vērā visus šos elementus, jāuzskata, ka tādā sistēmā kā opciju programma, klientam saskaņotām tiesībām pārvērst mētnes "slāicīgās lietošanas tiesības", attiecīgais pakalpojums ir nekustamo pašuma izīrēšana Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē (tagad – Direktīvas 2006/112 135. panta 1. punkta l) apakšpunkts). Tādēļ šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekāut atbrīvojumā.

53 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka pakalpojumu sniegšana, ko tās uzņēmums kā prasītāja pamata liet. veic tādās sistēmās kā pamata liet. izskatītās "opciju" programma ietvaros, ir jākvalificē brīdā, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, saskaņotām tiesībām

tiesības pārvērtēš uzņēmēja piedvātaj pakalpojum?. Ja šīs tiesības tiek pārvērstas izmitināšanā kādā viesnīcā vai mētnes ēstgais lietošanas tiesībās, tātad ir ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana Sestās direktīvas 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, kas tiek veikta vietā, kurā atrodas šī viesnīca vai šī mētnie.

54 Tādā sistēmā kā "opciju" programma, klientam sēkotnēji iegūtās tiesības pārvērtēt mētnes ēstgais lietošanas tiesībās, attiecīgais pakalpojums ir nekustamā īpašuma izīrēšana Sestās direktīvas 13. panta B daļas b) punkta nozīmē, kas tagad atbilst Direktīvas 2006/112/EEK 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam. Tātad šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekāut atbrīvojumam.

### **Par tiesāšanas izdevumiem**

55 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tātad lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirms palāta) nospriež:

1) pakalpojumu sniegšana, ko tēds uzņēmējs kā prasītāja pamata lietā veic tēdas sistēmās kā pamata lietā izskatāmās "opciju" programma ietvaros, ir jēkvalificēbrēdē, kad klients, kas piedalās šajā sistēmā, sēkotnēji iegūtās tiesības pārvērtēš uzņēmēja piedvātaj pakalpojum?. Ja šīs tiesības tiek pārvērstas izmitināšanā kādā viesnīcā vai mētnes ēstgais lietošanas tiesībās, tātad ir ar nekustamo īpašumu saistītu pakalpojumu sniegšana Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bēze, kurā grozījumi izdarēti ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvu 2001/115/EK, 9. panta 2. punkta a) apakšpunkta nozīmē, kas tiek veikta vietā, kurā atrodas šī viesnīca vai šī mētnie;

2) tēdā sistēmā kā pamata lietā izskatāmā "opciju" programma, klientam sēkotnēji iegūtās tiesības pārvērtēt mētnes ēstgais lietošanas tiesībās, attiecīgais pakalpojums ir nekustamā īpašuma izīrēšana Sestās direktīvas 77/388, kurā grozījumi ir izdarēti ar Direktīvu 2001/115, 13. panta B daļas b) punkta nozīmē, kas tagad atbilst Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmā 135. panta 1. punkta l) apakšpunktam. Tātad šis noteikums neliedz dalībvalstīm šādu pakalpojumu neiekāut atbrīvojumam.

[Parakstī]

\* Tiesvedības valoda – angļu.