ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА V. TRSTENJAK
представено на 7 септември 2010 година[1]

Съдържание

I — Въведение ..... I - 13186

II — Нормативна уредба ..... I - 13186

III — Обстоятелства по спора ..... I - 13189

IV — Главно производство и преюдициален въпрос ..... I - 13193

V — Производство пред Съда ..... I - 13195

VI — Основни доводи на страните ..... I - 13195

A — Относно класифицирането на въпросните услуги ..... I - 13195

Б — Относно мястото на данъчно облагане и възможността за освобождаване от данъчно облагане ..... I - 13197

VII — От правна страна ..... I - 13200

A — Встъпителни бележки ..... I -13200

1. Необходимост от единно определяне на мястото на доставка ..... I - 13200

2. Основните принципи при определянето на мястото на доставка .... I- 13201

3. Необходимост от ново подреждане на преюдициалните въпроси .... I - 13202

1 — Език на оригиналния текст: немски.

Б — Относно класифицирането на разглежданите услуги и мястото на доставка ..... I - 13203

1. Необходимост от синалагматична връзка ..... I - 13203

2. Различните видове такси ..... I - 13203

3. Преценка на облагането с ДДС на отделните доставки ..... I - 13204

а) Такси за привилегии ..... I - 13204

i) Класификация на релевантната доставка ..... I - 13204

ii) Определяне на мястото на доставка ..... I - 13205

б) Такси за покупка ..... I - 13206

i) Класификация на релевантната доставка ..... I - 13206

ii) Определяне на мястото на доставка ..... I - 13207

— Първи подход: привръзка към определен портфейл от недвижими имоти ..... I - 13208

Изискване за пряка връзка с недвижим имот ..... I - 13208

Пряка връзка между доставка и насрещна престация .. I - 13209

Заключение ..... I - 13210

— Втори подход: привръзка към момента на замяна на точките ..... I - 13210

Доводи в подкрепа на този подход ..... I - 13210

Доводи срещу този подход ..... I - 13212

Заключение ..... I - 13213

в) Относно възможността за настаняване в хотели ..... I - 13214

г) Невъзможност за класификация като членство в клуб ..... I - 13214

д) Междинно заключение ..... I - 13215

В — Относно възможността за освобождаване от данъчно облагане ..... I - 13216

1. Уреждането на настаняване в хотели, стопанисвани от MRL ..... I - 13216

2. Уреждането на настаняване в недвижими имоти, в които трети лица имат право на частично ползване за определен период ..... I - 13216

а) Обща информация за освобождаването от данъчно облагане и за изключенията в член 13, Б, буква б) от Шеста директива ..... I - 13216

б) Понятието„Отдаване под наем на недвижими имоти“ ..... I - 13217

в) Приложимост на изключението в член 13, Б, буква б), точка 1 .. I - 13220

г) Приложимост на правомощието по член 13, Б, буква б), втора алинея ..... I - 13221

Г — Обобщение ..... I - 13222

VIII — Заключение ..... I - 13223

I — Въведение

1. С преюдициалното си запитване на основание член 234 ЕО [2] шотландският Court of Session (наричан по-нататък „запитващата юрисдикция“) поставя на Съда на Европейския съюз редица въпроси относно тълкуването на член 9, параграф 2 и член 13, Б, буква б) от Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота (Шеста директива) [3].

2. Преюдициалните въпроси целят както да се изясни правилното класифициране с оглед облагането с ДДС на определени услуги, предоставени в рамките на придобиването на права на частично ползване за определен период, така и да се установят меродавните критерии за определяне на мястото на доставка за данъчни цели. Преюдициалното запитване е отправено по повод на правен спор между Macdonald Resorts Limited (наричано по-нататък „MRL“), установено в Обединеното кралство предприятие, чиято стопанска дейност включва продажбата на права на частично ползване за определен период, и The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (британските данъчни органи, наричани по-нататък „HMRC“), във връзка с облагането на определени приходи от специфични оферти на предприятието, при които права на частично ползване за определен период се търгуват възмездно по специфична точкова система.

3. Настоящото дело има някои сходства с дело RCI Europe, по което Съдът се е произнесъл с Решение от 3 септември 2009 г [4]. Това се дължи не на последно място на факта, че в центъра и на това дело стои проблематиката за облагане с данък върху добавената стойност на търговски сделки, свързани с придобиването на права на частично ползване за определен период. Все пак има явни разлики, които се изразяват основно в структурата на офертата на MRL. Ето защо констатациите на Съда в Решение по дело RCI Europe могат да послужат само като отправна точка на правния анализ по настоящото дело.

II — Нормативна уредба

4. Шеста директива предвижда разпоредби за определяне на мястото на облагаемата сделка. Тази директива е заменена с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 октомври 2006 година относно общата система на данъка върху добавената

2 — Съгласно Договора от Лисабон за изменение на Договора за Европейския съюз и на Договора за създаване на Европейската общност от 13 декември 2007 година (ОВ C 306, стр. 1) преюдициалното производство е уредено в настоящия член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

3 — ОВ L 145, стр. 1.

4 — Решение от 3 септември 2009 г. по дело RCI Europe (C-37/08, Сборник, стр. I-7533).

стойност [5], влязла в сила на 1 януари 2007 г., като релевантните за главното производство разпоредби са включени почти непроменени в последната директива.

5. Член 9, параграф 1 от Шеста директива [6] съдържа следната обща разпоредба:

„За място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.“ [неофициален превод]

6. Член 9, параграф 2 от Шеста директива [7] съдържа няколко специални разпоредби. Така според буква а) на тази разпоредба „за място на доставка на услуги, свързани с [недвижим имот], включително услугите на агенти и експерти за недвижими имоти и услуги за подготовка и координация на строителни работи, като например услуги на архитекти и фирми, предоставящи обектов надзор, се счита мястото, където се намира [недвижимият имот].“ [неофициален превод]

Член 10, параграф 2 от Шеста директива [8] предвижда:

„1. За целите на настоящата директива

а) „данъчно събитие“ означава обстоятелството, с чието настъпване са изпълнени законовите условия за изискуемост на данъка;

б) данъкът става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето-платец на данъка независимо от това, че плащането може да бъде отложено.

2. Данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем, когато стоките са доставени или услугите са извършени. Доставките на стоки освен посочените в член 5, параграф 4, буква б), както и доставките на услуги, които водят до последователни отчитания или плащания, се считат за извършени към края на всеки период, за който се отнасят отчитанията или плащанията. Държавите членки в определени случаи могат да предвидят, че непрекъсната доставка на стоки или услуги през определен период от време трябва

5 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

6 — Съответства на член 43 от Директива 2006/112.

7 — Съответства на член 45 от Директива 2006/112.

8 — Съответства на членове 62—66 от Директива 2006/112.

да се разглежда като приключена поне на интервали от една година.

Когато обаче се дължи плащане преди доставката на стоките или услугите да е извършена, данъкът става изискуем при получаване на плащането и върху съответно получената сума.

Чрез дерогация от предходните разпоредби, държавите членки могат да предвидят изискуемост на данъка при някои сделки или за някои категории данъчнозадължени лица:

— не по-късно от датата на издаване на фактурата,

— не по-късно от получаването на цената, или

— когато не се издава фактура, или се издава със закъснение, в рамките на определен срок от датата на данъчното събитие.“ [неофициален превод]

7. Член 13, Б от Шеста директива[9] предвижда:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

б) отдаване под наем или аренда на недвижими имоти с изключение на

1. настаняването съгласно законовите определения на държавите членки в хотелиерския сектор или в сектори с подобна функция, включително настаняването във ваканционни лагери или на площадки, благоустроени за ползване като къмпинги;

2. отдаването под наем на помещения и площадки за паркиране на превозни средства;

9 — Съответства на член 135, параграф 1 и параграф 2 от Директива 2006/112.

3. отдаването под наем на неподвижно монтирани машини и оборудване;

4. отдаването под наем на сейфове.

Държавите членки могат да прилагат и други изключения от обхвата на настоящата разпоредба за освобождаване.“ [неофициален превод]

III — Обстоятелства по спора

8. MRL е нелиствано на борсата предприятие със седалище в Шотландия (Обединено кралство). Стопанската му дейност се състои в продажбата на права на частично ползване за определен период („timesharing“) върху намиращи се в тази държава членка и в Испания недвижими имоти, както и свързаното с това поддържане на обектите и други сродни услуги. MRL стопанисва няколко ваканционни селища в двете държави, както и верига хотели в Обединеното кралство. HMRC е компетентната служба на Обединеното кралство за събиране на данък върху добавената стойност.

9. До 2003 г. продаваните от MRL права на частично ползване за определен период са били права на ползване през определени седмици: клиентите са заплащали определена сума на предприятието срещу правото за продължителен или за неограничен период да ползват даден недвижим имот за определено време — обикновено за една или две конкретни седмици в годината. Клиентите е трябвало да поемат ежегодните разходи за поддръжка. Върху плащането, което MRL е получавало от купувачите на правата на ползване за определени седмици, предприятието е начислявало ДДС според мястото, където се намира съответният недвижим имот и възрастта му. В съответствие с това при недвижими имоти, намиращи се в Обединеното кралство и на възраст по-малко от три години, е начислявана нормалната ставка на ДДС. При недвижими имоти, които се намират в Обединеното кралство и са били на възраст над три години, сделката се е смятала за освободена. Този подход е съответствал на виждането на HMRC относно прилагането на разпоредбите на ДДС спрямо предоставянето на права на ползване за определени седмици. По отношение на недвижимите имоти, намиращи се в Испания, е било прието, че сделката не се облага с ДДС в Обединеното кралство и подлежи на облагане с този данък по съответния данъчен ред в Испания. При услугите, свързани с поддръжка, ДДС се е начислявал съответно в Обединеното кралство или в Испания.

10. През октомври 2003 г. MRL въвежда нова програма за частично ползване за определен период, наречена „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (наричана по-нататък „опционна програма“). За да внедри опционната програма, MRL създава клуб, наречен „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (наричан по-нататък „клуб“), като неперсонифицирано дружество с нестопанска цел, което има писмен устройствен акт и следния основен предмет на дейност: „Осигуряване на правото на членовете да резервират ваканционно настаняване и други съпътстващи услуги за определен период през всяка година за посочения по-нататък срок от 30 години при условията на определената в този устройствен акт програма“.

11. От акта за преюдициално запитване е видно, че устройственият акт на клуба и свързаните с него договори са сложно оформени, като по същество в тях е отразено следното:

i) Предвидено е клубът да съществува от 3 октомври 2003 г. за срок от 30 години, т.е. до 2 октомври 2033 г.

ii) Устройственият акт, правата съгласно този акт на страните и съпътстващите договори се уреждат от шотландското законодателство.

iii) Според устройствения акт MRL е член основател, който има правото и задължението да управлява клуба, да ръководи програмата и да предприема всички действия, които сметне за необходими за тази цел.

iv) Всеки член има един глас за всяко право на точки, с което разполага.

v) Като член основател MRL определя доверителен собственик („trustee“) и към октомври 2003 г. му прехвърля всички непродадени права на частично ползване на седмична основа в своя фонд от имоти, предвидени за частично ползване за определен период. Според устройствения акт свързаните с тези имоти права на точки стават собственост на MRL. MRL може да продава тези права на точки (както и всички права върху посочените имоти, които MRL прехвърля по-късно на доверителния собственик) на редовните членове. Схемата „права на точки“ е обяснена в точка vii) по-долу.

vi) Клиентите на MRL, които подадат заявление за членство и отговарят на съответните условия за членство, стават редовни членове на опционната програма. Те придобиват права на точки, като или ги купуват от MRL (вж. по-горе), или предоставят на доверителния собственик права на частично ползване за определени седмици (вж. пояненията по-долу, точка viii).

vii) Съгласно устройствения акт MRL остойностява всички права на ползване на седмици, които членовете могат да упражнят. Стойността се изразява в определен брой точки, които зависят както от местоположението,

стандарта и вида на жилището, така и от сезона. Всяка година членовете получават кредит от определен брой точки, който съответства на техните права на точки. Те могат да изразходват тези точки през годината, като ползват жилище по свой избор, през период по свой избор, до изчерпването на стойността на притежаваните от тях точки. Понятието „права на точки“ определя правото на членовете да получат ежегоден кредит от точки, за да могат по този начин да упражнят своето право на ползване на жилище през съответната година. Правото на членовете да използват своите точки зависи от това дали през периода и във ваканционното селище, което са избрали, има възможност за настаняване.

viii) Желаещият да стане член на опционната програма не трябва да заплаща такса за приемане, а като нов редовен член да придобие права на точки. Това може да стане по два начина. Първо, права на точки могат да се купят от MRL (на цена, която към момента е 2,50 GBP за право на точки, като понякога с рекламна цел се предлагат отстъпки). Продажбата се осъществява чрез договор за покупко-продажба на точки, сключен между клиента и MRL. Второ, права на точки могат да се получат (1), като на доверителния собственик се предоставят вече закупени от MRL права на ползване на определени седмици и (2), като се заплати „такса за привилегии“. За да се получат точки по описания втори начин има две възможности: носителят на вече предоставено от MRL право на частично ползване за определен период може да включи своя недвижим имот в опционната програма, като сключи с MRL „договор за получаване на привилегии“ и така получи права на точки, съответстващи на правото на частично ползване за определен период. Алтернативна възможност е лицето, което желае да стане член, но още не притежава собствени права на ползване на седмици, да сключи с MRL „Договор за препродажба и привилегии“, с който едновременно закупува права на ползване на седмици и ги включва в опционната програма. Членовете, които са сключили един от двата вида договори, се наричат „привилегировани членове“. Те представляват особена група сред редовните членове. Всеки привилегирован член може в рамките на първите два месеца от всяка година да реши дали ще упражни правата си на ползване на седмици през съответната година. Ако реши да не ги ползва, съответният брой точки се записват в неговия кредит и той може да ги използва за други възможности за настаняване, които се предлагат в рамките на опционната програма; собствените му права на ползване на седмици, които той е предоставил на доверителния собственик, стават достъпни за други членове, които евентуално желаят да използват точките си за настаняване в съответния имот през тези седмици.

ix) Освен това редовните членове се задължават да заплащат годишни такси за административно обслужване, зависещи от броя на притежаваните от тях права на точки, както и такса за обработване на резервациите за настаняване при ползването на точки. Таксите се заплащат на MRL в Шотландия.

x) Редовните членове могат по всяко време да купят от MRL допълнителни права на точки.

xi) Съгласно устройствения акт MRL може да предвиди възможност членовете да разменят точки срещу настаняване в стопанисвани от MRL хотели или срещу други облаги. На практика MRL предвижда възможност членовете, вместо да ползват точките си за обитаване на имот, предмет на частично ползване, да разменят своите точки до 10 месеца предварително за три, четири или седем нощувки в един от над 70 хотела, ако има свободни стаи. Броят на точките, необходими за резервацията, се определя според конкретната категория, дадена на включения в програмата хотел. След като е извършена резервация, MRL става гарант за заплащането на разходите за настаняване.

xii) Устройственият акт предвижда възможност членовете да спестяват и да използват през следващата година точките, които не са изразходили през годината, като подадат заявление. Съответният член може да спести всичките си точки, ако подаде съответното заявление не по-късно от девет месеца преди изтичане на текущата година и да спести до 50% от точките си, ако заявлението е подадено по-късно от девет месеца, но до три месеца преди края на годината.

xiii) Съгласно устройствения акт най-късно до три месеца преди края на годината членовете могат да заемат точки от полагащия им се за следващата година брой, когато желаят да направят резервация, за която са необходими повече точки, отколкото те имат в своя кредит за текущата година. В този случай при резервацията те трябва да заплатят и прогнозната стойност на таксата за административно обслужване за следващата година.

xiv) Освен това според устройствения акт MRL може да предвиди за членовете си достъп до външна (т.е. предлагана от трети лица) програма за обмен на права на частично ползване за определен период, в която те да могат да станат и членове. MRL поддържа връзки с такава програма, известна с наименованието „Interval International“. Заедно с включването в опционната програма членовете получават и двугодишно членство в Interval International без допълнително заплащане. След изтичането на този срок те могат да продължат членството си в Interval International чрез отделно споразумение и за собствена сметка. Членството в Interval International осигурява на членовете на клуба възможност да разменят

своите права за ползване на седмици от опционната програма, придобити с точките им в дадена година, срещу възможности за настаняване, предоставени от други членове на Interval International. Устройственият акт предвижда възможността MRL да прекрати или измени вече уредено участие във външна програма за права на частично ползване за определен период.

13. Правният спор възниква във връзка с решение на HMRC от м. март 2004 г., според което предоставянето на права на точки трябва да се счита за облагаема сделка като предоставяне на облаги от членство в клуб. Освен това HMRC приема, че мястото на доставка на услугата е Обединеното кралство.

xv) MRL може по всяко време да изключи от опционната програма права на ползване на седмици, които е прехвърлило на доверителния собственик (вж. по-горе, точка v). MRL обаче има задължение винаги да гарантира достатъчно възможности за настаняване, за да може да се обслужат всички права на точки, които притежават MRL и редовните му членове. MRL освен това има правото да категоризира имотите за настаняване за целите на определяне на точките, да променя тези категории, да определя по нов начин точките и правата на точки, като техният брой се увеличава или намалява в еднакво съотношение, при условие че се запазва стойността им.

14. MRL подава жалба срещу решението на HMRC пред Value Added Tax Tribunal, Edinburgh (наричан по-нататък „VAT Tribunal"). На 24 април 2006 г. VAT Tribunal разглежда доказателствата, запознава се с представеното от страните изявление относно безспорните обстоятелства и изслушва страните в съдебно заседание. На 16 юни 2006 г. той обявява своето решение, с което отхвърля жалбата на MRL.

15. След това MRL подава жалба пред запитващата юрисдикция. След като изслушва страните, последната решава да постави на Съда следните въпроси:

IV — Главно производство и преюдициален въпрос

12. Спорът в главното производство се отнася до правилното квалифициране на услугите, които MRL извършва в рамките на своята свързана с правата на частично ползване за определен период стопанска дейност, за да се определят дължимите суми за ДДС. Спорът също така се отнася и до мястото на доставка на услугата.

1) Когато в съответствие с разпоредбите на устройствения акт на клуба и свързаните с него договори MRL предоставя договорни права („права на точки"), които дават право на купувача да придобива точки, които ежегодно могат да се преобразуват в обитаване и ползване на жилище, предмет на частично ползване за определен период,

във ваканционните селища на MRL, трябва ли това предоставяне да се разглежда като:

а) отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива за ДДС (понастоящем член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112), или

б) като членство в клуб, или

в) по друг начин?

2) Зависи ли отговорът на първия въпрос от обстоятелствата, че:

а) в някои случаи договорните права се придобиват в замяна на предоставянето на MRL от страна на клиента на предварително съществуващи и притежавани от него права на обитаване на жилище — предмет на частично ползване за определен период — разположено на определено място, за една или повече определени седмици,

б) клиентът може през всяка една година да реши да не преобразува изцяло или отчасти своите права на точки за тази година в някакво право на настаняване, а вместо това да избере да увеличи своите точки за следващата година, или в зависимост от договорните условия на програмата през всяка година може да увеличава точките си през дадената година чрез „заемане“ от своите права на точки през следващата година,

в) недвижимите имоти, които са включени във фонда от жилища, могат да се променят в периода между придобиването на точките и заменянето на тези точки с правото на обитаване на даден имот,

г) броят точки, на които ежегодно има право клиентът, може да се променя от доставчика в съответствие с договорните условия на програмата,

д) от време на време жалбоподателят може да урежда за носителите на права на точки правото на достъп до външна програма за обмен на права на частично ползване за определен период,

е) от време на време жалбоподателят може да урежда за носителите на права на точки възможността да разменят своите точки срещу

настаняване в хотели, стопанисвани от него, или срещу други предоставени от него облаги?

3) Когато данъчнозадължено лице извършва описаните в двата въпроса погоре доставки на услуги:

а) представляват ли те „услуги, свързани с недвижим имот“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива за ДДС (понастоящем член 45 от Директива 2006/112)?

б) ако отговорът на третия въпрос, буква а) е утвърдителен: как следва да се определи мястото на доставката в случай че членовете на клуба могат да упражняват договорните си права като обитават жилище, предмет на частично ползване за определен период в повече от една държава членка, и към момента на доставката не е известно кое жилище ще обитават?

V — Производство пред Съда

16. Актът за преюдициално запитване от 10 юли 2009 г. постъпва в секретариата на Съда на 14 юли 2009 г.

17. В срока, предвиден в член 23 от Статута на Съда, писмени становища са представили MRL, правителствата на Обединеното кралство, Португалската република и Република Гърция, както и Комисията.

18. В хода на съдебното заседание, проведено на 10 юни 2010 г. своите становища са изложили процесуалният представител на MRL, представителите на правителствата на Обединеното кралство и на Република Гърция, както и представителят на Комисията.

VI — Основни доводи на страните

19. При анализа на преюдициалното запитване става ясно, че преюдициалните въпроси принципно могат да се разделят в две тематични области. Първата тематична област се отнася до правилното класифициране на доставените от MRL услуги, както и до установяването на меродавните критерии за оценка. Втората тематична област се отнася до евентуалната приложимост на освобождаването от данък на отдаването под наем на недвижими имоти.

А — *Относно класифицирането на въпросните услуги*

20. *MRL* застъпва становището, че доставяните от него услуги съгласно точковата програма, в която купувачът има възможност да заменя правата на точки срещу права на частично ползване за определен период, трябва да се считат за отдаване под наем или под аренда на недвижим имот по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива. Друга възможност било те да се класифицират като услуги, свързани с недвижим имот, по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива, но в никакъв случай като услуга, предоставяна от клуб.

21. *Португалското правителство* смята, че когато член на ваканционен клуб превежда на клуба определена парична сума или му прехвърля свое право на частично ползване на имот срещу определен брой точки, тази парична сума или това право на частично ползване на имот представлява насрещна престация за възмездна услуга, която се състои в настаняването във ваканционно селище, независимо дали собственик на ваканционното селище е самият клуб или трето лице, което фактурира услугите по настаняването за сметка на клуба.

22. *Гръцкото правителство* е на мнение, че разглежданите услуги по точковата програма, в която на купувача се предоставя възможност да заменя права на точки срещу права на частично ползване за определен период, трябва да се счита за услуга по настаняване, която се предоставя съгласно законовите определения на държавите членки в хотелиерския сектор или в сектори с подобна функция по смисъла на член 13, Б, буква б), параграф 1 от Шеста директива. Тя не можела да се причисли към освободената от данъка категория отдаване под аренда или отдаване под наем.

23. *Правителството на Обединеното кралство* смята, че член 13, Б, буква б) от Шеста директива не се прилага спрямо разглежданата услуга. Според него е необходимо да се изходи от стриктно тълкуване, което съответства на развитите от съдебната практика принципи и на изискванията на системата на ДДС. Тези принципи трябвало да се приложат поспециално относно понятието за отдаване под аренда или под наем на недвижими имоти. По отношение на отдаването под наем Съдът вече бил постановил, че тази услуга се характеризира с обстоятелството, че за договорен срок срещу заплащане на наемна цена наемодателят на недвижим имот прехвърля на наемателя правото да ползва неговия имот и да изключи тази възможност за други лица. Що се отнася до принципите на съдебната практика, Обединеното кралство посочва, че за да се прецени характерът на облагаемата престация, трябва да се вземат под внимание всички свързани със съответната услуга обстоятелства. По отношение на главното производство правителството на Обединеното кралство изразява съмнение, че търговският модел на MRL може да се приеме за отдаване под аренда или под наем на недвижими имоти. В своя подкрепа то изтъква, че към момента на придобиването на точките не може да се определят нито обектът на настаняване, нито продължителността на престоя, нито дори правото на частично ползване за определен период. Към този момент страните по договора все още не знаели какъв ще бъде видът на обитаемия имот за настаняване,

така че придобиването на точки не било свързано с определен недвижим имот.

24. Така правителството на Обединеното кралство прави извод, че отговорът на въпрос 1 а) следва да е отрицателен. Според това правителство е налице подлежаща на облагане с ДДС услуга, която се предоставя в рамките на членство в клуб.

25. Според *Комисията* паричната сума, заплатена за услуга, която се състои в предоставянето на права на частично ползване за определен период в замяна на права на точки, не може да се разглежда като такса в рамките на членство в клуб. Клиентът не плащал, за да бъде член на клуб, а за да има правото всяка година да ползва притежаваните от MRL недвижими имоти, предмет на частично ползване за определен период. Следователно мястото на доставка на разглежданата услуга следвало да се прецени в светлината на тези облаги.

26. Комисията смята, че след като правата на точки се разменят срещу права на частично ползване за определен период, то те очевидно имат достатъчно пряка връзка с недвижим имот. Съгласно член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива оборотите от тази услуга подлежали на облагане с ДДС там, където се намира недвижимият имот. Следователно мястото на доставка на услугата се определяло от географското положение на недвижимия имот, който се предоставя на разположение на носителя на правата на точки.

27. Комисията прави извод, че предоставянето на права на точки в рамките на програма от вида на управляваната от MRL трябва да се третира за целите на ДДС по същия начин както услугата, при която се преобразуват правата на точки. Размяната на права на точки срещу ползването на даден недвижим имот, предмет на частично ползване за определен период, или срещу престой в хотел, представлявала услуга, свързана с недвижим имот, по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива.

Б — *Относно мястото на данъчно облагане и възможността за освобождаване от данъчно облагане*

28. MRL твърди, че описаните в първия и във втория преюдициален въпрос услуги са „свързани с недвижим имот“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива. По отношение на преюдициален въпрос 3, б) MRL смята, че мястото на доставка на услугата трябва да се преценява по различен начин, в зависимост от това дали за нея е заплатено с такса за привилегии или се касае за покупка на права на точки.

29. MRL предлага в първия случай за място на доставка на услугата, както в Решение по дело RCI Europe, да се определи

мястото, където се намира недвижимият имот, върху който съответният член притежава право на частично ползване за определен период. MRL твърди, че във втория случай недвижимият имот, с който е свързана услугата, е целият фонд от жилища на MRL към момента на покупката на права на точки — такъв, какъвто той е предоставен на доверителния собственик за управление на апортираните права на ползване на седмици.

30. Предвид факта, че фондът от жилища на MRL се намира в две държави членки (Испания и Обединеното кралство), се налагало разпределение. Ето защо MRL предлага да се въведе метод на разпределение, в чиято основа да са натрупаните кредити под формата на недвижими имоти в двете държави членки към момента на продажбата на права на точки. Този метод на разпределение не бил нов и положението било сравнимо с това на брокер на недвижими имоти, който се е установил в Обединеното кралство и продава фонд от недвижими имоти, някои от които се намират в Обединеното кралство, а други — в Испания. Той можел да продаде целия фонд на един-единствен купувач за определена обща цена. В този случай брокерът на недвижими имоти бил длъжен да подаде данъчна декларация и в двете държави, въз основа на балансирано разпределение на получената насрещна престация.

31. *Според португалското правителство* извършването на плащания и прехвърлянето на права още преди клиентът да е избрал въпросното ваканционно селище не може да влияе върху определянето на мястото на данъчно облагане. Меродавните елементи относно мястото на данъчното събитие, т.е. относно бъдещата услуга, ставали ясни едва когато се определи ваканционното селище, в което клиентът ще отседне. Едва към този момент MRL можело да определи цялостно услугата за данъчни цели и съответно да изчисли дължимия данък. Тъй като услугата можело да се счита за доставена едва когато се определи ваканционното селище, в което се извършва услугата по настаняването, не можело да има съмнение относно мястото на доставка.

32. Такава оценка на разглежданите услуги от гледна точка както на правното им естество, така и на мястото на данъчно облагане гарантирала, че ефективното облагане с данък ще се извърши там, където услугата се ползва. Друга оценка, и в частност тази на британските данъчни органи, щяла да попречи приходите от услугите по настаняването да се обложат с данък в държавата членка, в която действително са доставени и използвани.

33. Така португалското правителство прави извод, че на преюдициални въпроси 3, а) и 3, б) следва да се отговори, че мястото на доставка на предоставените от MRL услуги съгласно член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива е мястото, където се намира съответното ваканционно селище, като мястото на данъчно облагане се определя и данъкът става изискуем едва когато са известни всички меродавни елементи относно данъчното събитие, т.е. ваканционното селище, в което ще бъде настанен клиентът.

34. Според *гръцкото правителство* няма съмнение, че правата на частично ползване за определен период са свързани с

недвижим имот и че агентските услуги във връзка с тях, както и уреждането на възможност те да бъдат заменяни, са услуги, свързани с недвижим имот, както Съдът е постановил в точка 39 от Решение по дело RCI Europe. Следователно на преюдициален въпрос 3, а) следвало да се отговори утвърдително, т.е. че описаните в първите два преюдициални въпроса услуги, предоставени от данъчно задължено лице, са свързани с недвижим имот услуги по смисъла на член 9, параграф 2 от Шеста директива.

35. Гръцкото правителство предлага на преюдициален въпрос 3, б) да се отговори в смисъл, че в случаите, когато членовете на клуб могат да упражнят договорните си права, като ползват ваканционно жилище, предмет на частично ползване за определен период, и към момента на предоставяне на услугата не е известно кое ваканционно жилище ще бъде това, за място на доставка на посочените в първия и втория преюдициален въпрос услуги съгласно член 9, параграф 1 от Шеста директива да се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.

36. Според правителството на *Обединеното кралство* предоставянето на права на точки не е свързано в достатъчна степен с определен недвижим имот, за да се отговори утвърдително на въпроса за приложимостта на член 9, параграф 2 от Шеста директива. Самото обстоятелство, че съответният недвижим имот не бил известен и към момента на предоставяне на права на точки можел да не е част от портфейла на MRL, показвало, че не съществува достатъчно силна връзка между тази услуга и недвижимия имот, който в крайна сметка ще бъде ползван. Това разбиране се потвърждавало от факта, че носителят на права на точки имал възможността да реши дали ще ползва тези права на точки или ще ги замени срещу други облаги. Не било нелогично да се отговори отрицателно на въпроса за приложимостта на член 9, параграф 2 от Шеста директива, още повече че не съществувала достатъчно силна връзка между предоставянето на права на точки и последващото ползване на недвижим имот. Ето защо на преюдициален въпрос 3, а) трябвало да се даде отрицателен отговор.

37. Не можело да се прави паралел между настоящото дело и дело RCI Europe. За разлика от последното дело, при предоставянето на своите услуги MRL нямало за цел да създаде механизъм за обмен на вече съществуващи права на частично ползване за определен период. Достъпът до фонда от ваканционни жилища не се предлагал като допълнителен елемент, както било в случая, разглеждан по дело RCI Europe. По-скоро било вярно обратното, тъй като достъпът до този фонд бил единствената цел на стопанската дейност на MRL.

38. Правителството на Обединеното кралство предлага на преюдициален въпрос 3, а) да се даде отрицателен отговор и съответно преюдициален въпрос 3, б)

повече да не бъде разглеждан. Същевременно то посочва, че описаните в този преюдициален въпрос затруднения разкриват липсата на всякаква връзка между предоставянето на права на точки, от една страна, и последващото ползване на недвижим имот, от друга, и така доказват, че прилагането на член 9, параграф 1 от Шеста директива води до опростен и разумен резултат, докато това не е така, когато се прилага член 9, параграф 2.

39. Според *Комисията* член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се приложи, тъй като счита, че съществува достатъчно тясна връзка между предоставянето на права на точки и даден недвижим имот. Освен това тя посочва, че ако се приложи изведеното в член 9, параграф 1 от Шеста директива общо правило, икономическите оператори лесно ще избегнат задължението да плащат ДДС, като организират дейността си под формата на клуб и установят седалището си извън приложното поле на общностната система на данъка върху добавената стойност.

40. Комисията смята евентуалното освобождаване от данъка на основание член 13, Б, буква б) за несъстоятелно. Освен това държавите членки разполагали с широко поле за самостоятелна преценка при определянето на обхвата на нормите относно изключенията, тъй като в последното изречение от нея се посочвало, че държавите членки могат да прилагат и други ограничения на обхвата на освобождаването. Съдът бил постановил, че тази разпоредба дава възможност на държавите членки да въведат общо правило, според което отдаването под наем на недвижими имоти подлежи на облагане с ДДС, но те трябва да предвидят изключение, с което да освободят от ДДС единствено отдаването под наем на предназначени за жилищни цели недвижими имоти.

41. Така Комисията прави извод, че член 13, Б, буква б) от Шеста директива не е пречка дадена държава членка да изключи определена услуга от обхвата на освобождаването от данъчно облагане, ако услугата се състои в предоставяне на ваканционно жилище за кратък период.

VII — От правна страна

А — *Встъпителни бележки*

1. Необходимост от единно определяне на мястото на доставка

42. Правният спор между MRL и Commissioners възниква във връзка с въпроса за мястото на извършване на облагаемата сделка. От отговора на този въпрос зависи, от своя страна, въпросът дали извършените от MRL в рамките на неговата икономическа дейност сделки попадат под данъчната юрисдикция на британските или на испанските данъчни органи.

43. При преценката на трансграничните доставки на услуги с оглед на ДДС централно място заемат разпоредбите за мястото на извършване на доставки на услуги, защото те уреждат въпроса за приложимостта на националното право в областта на ДДС [10]. Поради обстоятелството, че приложното поле на системата на ДДС обхваща доставките на стоки и услуги, които даден стопански субект извършва възмездно на територията на страната в рамките на своята дейност, националното право в областта на ДДС може да се приложи само ако мястото на доставка е на територията на страната.

44. Ако всяка национална данъчна юрисдикция препраща към различни критерии за определяне на мястото на доставка, това неизбежно би довело до случаи не само на двойно данъчно облагане, но и на необлагане. Именно от тази гледна точка се придава особено значение на единната привръзка за определяне на мястото на доставка в рамките на общия пазар [11]. Съгласно седмо съображение от Шеста директива разпоредбите на същата относно мястото на доставка трябва така да разграничават една от друга компетентността на отделните държави членки в областта на данъчното облагане, че тези конфликти на компетентност да бъдат избегнати [12]. Единното определяне на равнище Европейски съюз на данъчната привръзка трябва да доведе до подходящо отграничаване на съответното приложно поле на националното право в областта на ДДС [13].

2. Основните принципи при определянето на мястото на доставка

45. Споровете за компетентност между държавите членки могат да се избегнат чрез възможно най-опростени и ясни разпоредби, като от законодателна гледна точка са допустими различни привръзки според това дали се дава приоритет на принципа на мястото на установяване на предприятието или на принципа на

10 — Също Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien 1997 г., стр. 121. Вж. също Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives - Introduction to the European VAT 2008 г.*, том 1, стр. 497, според които теорията за определянето на мястото на доставка е ирелевантна в случаи, в които сделките попадат в обхвата на една и съща национална данъчна юрисдикция. От момента, в който компетентност имат няколко национални данъчни органа, например защото се преместват стоки на територията на друга държава членка или се извършват доставки на лице, което се намира в друга държава членка, не може еднозначно да се определи дали дадена икономическа дейност се извършва в рамките на или извън определена държавна територия. Определянето на мястото на доставка е решаващо за отговора на въпроса дали и какъв ДДС трябва да бъде начислен.

11 — Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH“, в: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* [Издаден от Markus Achatz/Michael Tumpel], *Виена* 2001 г., стр. 125.

12 — Вж. в този смисъл Решение от 4 юли 1985 г. по дело Berkholz (168/84, Recueil, стр. 2251, точка 14), Решение от 26 септември 1996 г. по дело Dudda (C-327/94, Recueil, стр. I-4595, точка 20), Решение от 6 март 1997 г. по дело Linthorst и др. (C-167/95, Recueil, стр. I-1195, точка 10) и Решение от 12 май 2005 г. по дело RAL (C-452/03, Recueil, стр. I-3947, точка 23). Тук във връзка с разпоредбите на член 9 от Шеста директива относно мястото на доставка Съдът е постановил, че целта на тези разпоредби е да бъдат избегнати както конфликти на компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, така и необлагането на приходи.

13 — Според Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Кьолн 1992 г., стр. 81 основната цел на тази разпоредба е ясно да се отграничат данъчните правомощия на държавите членки, за да се избегне двойното данъчно облагане и необлагането на потреблението.

държавата на местоназначение. Съгласно първия принцип мястото на доставка е мястото, където доставчикът е установил икономическата си дейност, докато съгласно втория принцип мястото на доставка е мястото на вероятната употреба, съответно ползване, на приходите от услугата.

46. Като има предвид факта, че двата принципа крият както предимства, така и недостатъци за функционирането на общия пазар, с разпоредбите за мястото на доставка в Шеста директива общностният законодател е избрал смесен подход [14], като в член 9, параграф 1 за място на доставка на услуги поначало е приел мястото, където се намира предприятието на доставчика. От този принцип обаче той е направил в параграф 2 множество императивни изключения, които силно ограничават приложното поле на параграф 1 и свеждат самия заложен в Шеста директива принцип на мястото на дейност до изключение [15]. Към това се добавят специални разпоредби, при които се отчитат особеностите на определени икономически дейности.

3. Необходимост от ново подреждане на преюдициалните въпроси

47. Преюдициалните въпроси са формулирани по начин, който всъщност задава ред за извършване на проверката. Както обаче посочих в началото, по същество те целят да бъдат изяснени три основни правни въпроса, които на свой ред могат да бъдат отнесени към два различни тематични комплекса. От една страна, става дума за правилното класифициране на разглежданата услуга за данъчни цели, както и за определяне на мястото на доставка. От друга страна, се пита дали изключението, предвидено в член 13, Б, буква б) от Шеста директива може да се приложи в случая по главното производство. Затова в интерес на прегледността преюдициалните въпроси трябва да се подредят по нов начин, който съответства на систематиката на законодателството относно ДДС, и да получат отговор в предложената от мен последователност [16].

48. За тази цел първо ще установя релевантната престация, която се предоставя при разглежданата услуга и съответно е основата за облагането с данък на

14 — В заключението си от 7 март 2006 г. по дело Heger (C-166/05, Recueil, стр. I-7749, точка 27), генералният адвокат Sharpston посочва, че общностният законодател е създал значително вътрешно напрежение в рамките на Шеста директива, доколкото общите разпоредби за мястото на доставка на услуги се позовават на принципа на държавата на произход, а не на принципа на държавата на местоназначение, въпреки че съгласно основния принцип на данъка върху добавената стойност последният представлява данък върху потреблението, който трябва да се начисли в мястото на потребление.

15 — Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brüssel 2001 г., стр. 293, обяснява това обстоятелство с историята на изготвяне на Шеста директива. Според него при съставяне на предложението за директивата е изходено от това, че най-практичното решение би било за основа да се вземе мястото на дейност на стопанския субект, както това предложение е предвиждало сравнително малко изключения. Въпреки това при заключителните преговори в Съвета броят на изключенията нараснал, в резултат на което нормативният текст, приет от Съвета на 17 май 1977 г., се оказва нелесен за приложение.

16 — Съдът има правомощието евентуално да преформулира поставените му въпроси, за да даде на запитващата юрисдикция отговор, който да й бъде полезен при вземането на решение по висящото пред нея дело. Вж. по-специално Решение от 11 юли 2002 г. по дело Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, стр. I-6325, точка 32), Решение от 28 ноември 2000 г. по дело Roquette Frères (C-88/99, Recueil, стр. I-10465, точки 18 и 19), Решение от 4 март 1999 г. по дело Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Recueil, стр. I-1301, точка 16).

реализирания с нея оборот. След това, въз основа на разпоредбите на Шеста директива, ще определя мястото на доставка. Накрая ще разгледам въпроса дали предоставената от MRL услуга е освободена от облагане с ДДС.

Б — *Относно класифицирането на разглежданите услуги и мястото на доставка*

1. Необходимост от синалагматична връзка

49. Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчно задължено лице, действащо в това си качество".[неофициален превод] Както Съдът вече е постановил, по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива предоставянето на услуги е извършено „възмездно" и следователно подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя [17].

17 — Вж. в тази връзка Решение от 3 март 1994 г. по дело Tolsma (C-16/93, Recueil, стр. I-743, точка 14), Решение от 14 юли 1998 г. по дело First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, стр. I-4387, точки 26—29) и Решение от 21 март 2002 г. по дело Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, стр. I-3293, точка 39).

50. Първата стъпка за класифицирането на разглежданата услуга е да се установи релевантната престация, като тя се постави в синалагматична връзка с очакваната насрещна престация. Както става ясно от акта за преюдициално запитване, извършваната от MRL услуга се състои в „предоставянето на договорни права („Права на точки"), даващи право на купувача да придобива точки, които ежегодно могат да се заменят срещу обитаването и ползването на жилище, предмет на частично ползване за определен период във ваканционните селища на MRL". Това общо описание обаче не дава възможност да се установи прецизно връзката между престация и услуга.

2. Различните видове такси

51. Изглежда най-ефективно е доставките на MRL да се анализират един вид a contrario въз основа на различните такси, които той събира от клиентите.

52. От акта за преюдициално запитване става ясно, че MRL не събира от клиентите си такса за приемане, но все пак иска различни видове такси в зависимост от категорията членство в конкретния случай. При всички случаи общото и за трите категории е, че редовните членове са длъжни да плащат (1) годишни „такси за административно обслужване", зависещи от броя на притежаваните от тях права на

точки, и (2) „такса за обработване“ на резервациите за настаняване при ползването на точки.

53. Към това се добавят (3) таксите, които се събират за придобиването на права на точки, като те могат да бъдат получени (а) чрез покупка (наричани по-нататък „такси за покупка“) или (б) чрез предоставяне на собствени права на ползване на седмици и плащане на „такса за привилегии“. По данни на запитващата юрисдикция, за да се получат точки по този втори начин има две възможности. Собственикът на вече предоставено право на частично ползване за определен период може да включи своя недвижим имот в опционната програма, като сключи с MRL „договор за привилегии“ и така получи права на точки, съответстващи на правото на частично ползване за определен период. Алтернативна възможност е лицето, което желае да стане член, но още не притежава собствени права на ползване на седмици, да сключи с MRL „Договор за препродажба и привилегии“, с който едновременно закупува права на ползване на седмици и ги включва в опционната програма.

54. От първия преюдициален въпрос става ясно, че запитващата юрисдикция иска да се направи преценка на облагането с ДДС само за услугите, които се извършват под формата на предоставяне на права на точки. С оглед на обстоятелството, че само таксите за привилегии и таксите за покупка имат връзка с предоставянето на тези права на точки, по-нататък проверката ще се ограничи до тези два вида такси.

3. Преценка на облагането с ДДС на отделните доставки

а) Такси за привилегии

i) Класификация на релевантната доставка

55. Събираните от MRL такси за привилегии трябва да се разглеждат като насрещна престация за участието в система, която на първо място дава на клиентите на MRL възможност да разменят помежду си права на ползване на седмици. Тези такси се характеризират с това, че първо, не зависят от успешното извършване на дадена размяна и второ, плащането е предпоставка за достъп до една виртуална борса за обмен. Ето защо същинската доставка не се състои в самата размяна, а трябва да се свърже с обстоятелство, което предшества по време размяната. Такова обстоятелство може да бъде единствено предоставяната от MRL възможност за размяна на права на ползване на седмици. От това следва, че същинската доставка, извършвана срещу

плащанията на такси за привилегии, се състои в улесняването на размяната на собствени права на ползване на седмици. В този смисъл може да се установят някои паралели със системата, която бе предмет на разглеждане по дело RCI Europe. Както MRL правилно отбелязва [18], тези такси са сравними с начисляваните от RCI Europe такса за регистрация и годишна абонаментна такса.

56. В тази връзка е важно да се припомнят констатациите на Съда в точка 34 от Решение по дело RCI Europe, в която Съдът разглежда класификацията на такси, които се плащат на икономическия оператор на борса за обмен. Там се посочва, че въпросните такса за регистрация и годишна абонаментна такса „трябва да се разглеждат като насрещната престация за участието в схема, замислена първоначално, за да позволи на всеки член на RCI Europe да обменя своето право на частично ползване за определен период". От това Съдът заключава, че „предоставяната от RCI Europe услуга се състои в улесняване на обмена, а таксата за регистрация и годишната абонаментна такса представляват насрещната престация, която всеки член заплаща за тази услуга". Подобни обстоятелства са налице и в рамките на настоящото дело.

57. Сходствата между двете системи не се заличават поради факта, че при настоящата система не се извършва непосредствен обмен между двама клиенти, а той се осъществява косвено чрез придобиването на права на точки и използването на точките. Като цяло целта на системата по същество е същата — да се улеснява обменът на права на частично ползване на жилище за определен период посредством обща платформа, управлявана от трето лице. Създадената от MRL система се различава от разглежданата по дело RCI Europe единствено по това, че предлага възможност правата на ползване на седмици да се преобразуват в точки и да бъдат интегрирани в абстрактна точкова система, където стават достъпни за всички останали клиенти. Точките, които притежава носителят на права на точки, отразяват стойността на даден недвижим имот и същевременно са един вид обща валута, която клиентите използват, за да заплатят за ползването на даден недвижим имот.

ii) Определяне на мястото на доставка

58. Предвид посочените по-горе сходства с дело RCI Europe по отношение на целта на търговския модел на съответния икономически оператор и на целите на отделните доставки, по принцип би било логично и по отношение на таксите за привилегии да се приложи същият подход както по посоченото дело.

18 — Вж. стр. 14, точка 3.32 от писменото становище на MRL.

59. Фактическият състав на член 9, параграф 2 от Шеста директива на първо място предполага достатъчно тясна връзка между предоставената услуга и недвижимия имот. При обстоятелствата по дело RCI Europe Съдът е потвърдил наличието на такава връзка. По този въпрос в точка 37 от решението си той посочва, че „правата на частично ползване за определен период са права върху недвижими имоти и тяхното прехвърляне в замяна на ползването на аналогични права представлява сделка, свързана с недвижими имоти“.

60. По отношение на въпроса кой е недвижимият имот, към който се привързва мястото на доставка в случай на обмен на права на частично ползване за определен период, Съдът е приел, че „член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че мястото на доставка на услуги, предоставени от сдружение, чиято дейност се състои в организирането на обмена между неговите членове на правата им на частично ползване на ваканционни жилища за определен период, срещу което това сдружение събира от членовете си такса за регистрация, годишна абонаментна такса, както и такса за обмен, е мястото, където се намира недвижимият имот, върху който съответният член притежава право на частично ползване за определен период“.

61. В подкрепа на прилагането на този подход към случая по главното производство може да се посочи посредническата роля на MRL в отношенията между клиентите. Както и при търговския модел, разгледан по дело RCI Europe, клиент, който желае да размени своето право на ползване на седмици срещу такова на друг клиент, влиза в контакт не с него, а с MRL. В полза на този подход може да се посочи и самата цел на престацията, за която се заплаща такса за привилегии. Клиент, който заплаща на MRL такса за привилегии, не плаща за услуга, свързана с ваканция, а като начало — за престацията на MRL да улесни обмена на правото, което той има върху конкретен недвижим имот. Следователно недвижимият имот, с който е свързана услугата на MRL, е този, върху който желаещият обмен клиент има права на ползване на седмици. В съответствие с подхода, приет от Съда в Решение по дело RCI Europe, при прилагането на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива за целите на данъчното облагане на плащането на такса за привилегии, за място на услугата следва да се приеме мястото, където се намира внесеният от клиента недвижим имот.

б) Такси за покупка

i) Класификация на релевантната доставка

62. Такси за покупка на права на точки обаче се събират само в случай, че клиентът не е предоставил на разположение собствени права на частично ползване на жилище за определен период. Както

пояснява MRL [19], тези такси се плащат с оглед на конкретно или бъдещо придобиване на права на частично ползване за определен период на жилище в чужди недвижими имоти. Ето защо трябва да се приеме, че съответната услуга, която предоставя MRL, се състои в предоставянето на права на точки и участие в предоставянето за ползване на недвижими имоти.

ii) Определяне на мястото на доставка

63. В настоящия случай прилагането на подхода, възприет за таксите за привилегии, поначало е изключен, тъй като клиентът по-конкретно не разполага със собствени права на ползване на седмици, които да предложи за обмен. Затова не е възможно сделката да се привърже към собствен недвижим имот на купувача и съответно да се приложи член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива.

64. Все пак тази разпоредба на Директивата би могла да бъде приложена, ако за място на привързване се приеме недвижимият имот, който клиентът избира и получава при размяната на точките си. Този подход би бил в съответствие с принципите на правото относно ДДС, и най-вече с т.нар. „принцип на страната на местоназначение“, тъй като логиката, която е в основата на разпоредбите относно мястото на доставка на услуги, предвидени в член 9 от Шеста директива, изисква, доколкото е възможно, данъчното облагане да бъде извършено в мястото, където се ползват имотите и услугите. Предоставяната от MRL услуга под формата на ползването на съответния недвижим имот по естеството си се ползва на мястото, където се намира имотът.

65. Прилагането на общото правило по член 9, параграф 1 от Шеста директива обаче крие риска икономическите оператори да избегнат заплащането на ДДС за доставените от тях услуги, като установят седалището си извън територията, на която се прилага общностният ДДС. Видно от точки 39 и 40 от Решение по дело RCI Europe, когато е постановил решението си, Съдът се е ръководил от тези съображения [20].

66. Тъй като член 9, параграф 2 от Шеста директива съдържа специалните разпоредби, те най-напред трябва да се проверят съобразно принципа *lex specialis derogat legi generali* и да се приложат, ако са изпълнени съответните условия [21]. Следователно член 9, параграф 1 може да се приложи само ако даден целеви имот не може да се използва като привръзка

19 — Вж. стр. 14, точка 3.33 от писменото становище на MRL.

20 — Решение по дело RCI Europe (посочено по-горе в бележка под линия 4, точки 39 и 40).

21 — В този смисъл и Weiermayer, R., на посоченото място (бележка под линия 11), стр. 134.

— Първи подход: привръзка към определен портфейл от недвижими имоти

Изискване за пряка връзка с недвижим имот

67. Една от трудностите за прилагането на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива се дължи на факта, че към момента на придобиването на правата на точки клиентът обикновено още не знае кои недвижими имоти ще бъдат на разположение през съответната година и каква ще бъде тяхната стойност, изразена в точки. Няколко от участниците в производството отбелязват това обстоятелство [22]. Една от възможностите да се преодолее тази трудност по прагматичен и обективен начин е — както предлага MRL [23] — при определянето на мястото на доставка на услугата да се изходи от наличния портфейл от ваканционни имоти към момента на придобиването на права на точки. Като се има предвид, че MRL притежава недвижими имоти както в Испания, така и в Обединеното кралство, по принцип би било възможно данъкът върху добавената стойност да се начисли пропорционално на съответния дял налични недвижими имоти в двете държави членки и впоследствие да се заплати на техните данъчни органи. Предимството на този подход би било в предвидимостта по отношение на данъчната отговорност и в крайна сметка в по-голямата правна сигурност за предприятията, чиято дейност е подобна на тази на MRL. Правната сигурност предполага прилагането на общностното право да бъде предвидимо за съответните лица [24] и, както подчертава генералният адвокат г-н Poiares Maduro в заключението си от 16 февруари 2005 г. по дело Optigen и др. срещу Commissioners of Customs and Excise [25], като специфичен израз на данъчен неутралитет [26] тя съставлява основен принцип именно в областта на данъчното право, който трябва да бъде съответно отчитан.

68. Така същевременно би било изпълнено и правното изискване за „връзка с недвижим имот“ по силата на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива, тъй като желаният недвижим имот, към който се привързва услугата на MRL, във всички случаи ще бъде избран от един сравнително точно определим фонд от налични ваканционни имоти. Това се посочва и в становището на MRL, според което за разлика от случая с управлявания от RCI Europe търговски модел MRL разполага с ядро от свободни недвижими ваканционни имоти, за да гарантира на всички

22 — Вж. стр. 7, 9 и 22 от писменото становище на MRL, както и стр. 8, точка 20 от писменото становище на правителството на Обединеното кралство и точка 23 от писменото становище на гръцкото правителство.

23 — Вж. стр. 11, точки 3.22 и 22, точка 5.10 от писменото становище на MRL.

24 — Вж. по-специално Решение от 22 февруари 1984 г. по дело Kloppenburg (70/83, Recueil, стр. 1075, точка 11), Решение от 15 декември 1987 г. по дело Дания/Комисията (348/85, Recueil, стр. 5225, точка 19), Решение от 1 октомври 1998 г. по дело Обединено кралство/Комисия (C-209/96, Recueil, стр. I-5655, точка 35), Решение от 22 ноември 2001 г. по дело Нидерландия/Съвет (C-301/97, Recueil, стр. I-8853, точка 43) и Решение от 29 април 2004 г. по дело Sudholz (C-17/01, Recueil, стр. I-4243, точка 34).

25 — Заключение на генералния адвокат Poiares Maduro от 16 февруари 2005 г. по дело Optigen и др. срещу Commissioners of Customs and Excise (C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Решение от 12 януари 2006 г., Recueil, стр. I–483, точка 29).

26 — В този смисъл Ridsdale, M., „Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT“, *EC Tax Review*, 2005 г., брой 2, стр. 87. Също Terra, B./Kajus, J., на посоченото място (бележка под линия 10), стр. 36, обръщат внимание на особеното значение на принципа на правна сигурност в данъчното право.

клиенти възможността действително да използват точките си. Ако това твърдение е вярно, във всеки случай ще се осигури привръзката с недвижим имот. Обстоятелството, че към момента на придобиване на правата на точки недвижимият имот още не е посочен по-конкретно, по мое мнение не е съществено, включително на фона на изискването за целите на ДДС на „непосредствена връзка“ с недвижим имот.

69. Важно е да се посочи, че до настоящия момент Съдът не е уточнил по-подробно необходимите изисквания за естеството на тази връзка и доколко тя трябва да е непосредствена. В Решение по дело Heger [27] той просто е постановил, че член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива включва само тези доставки на услуги, които имат „достатъчно пряка връзка“ с недвижим имот, още повече че такава връзка е характерна за всички упоменати в тази разпоредба доставки на услуги. Така Съдът се е съобразил с изразените в заключението на генералния адвокат Sharpston [28] резерви, че разпоредбата би могла да се тълкува чисто буквално. В същото време тя правилно посочва, че не е уместно изразът „свързани с“ да се тълкува твърде широко, тъй като всяка доставка на услуги в крайна сметка може по един или друг начин да е свързана с недвижим имот, разглеждан като обособена площ. Действително в зависимост от съответната услуга такава връзка с недвижимия имот може да бъде в по-голяма или по-малка степен тясна или отчетлива. В случая по главното производство тези опасения обаче не са оправдани, тъй като няма съмнение, че дейността на MRL се изразява в участие в предоставянето за ползване на недвижими имоти.

Пряка връзка между доставка и насрещна престация

70. Този подход би съответствал и на възприетия в съдебната практика критерий за „пряка връзка“ [29]. Според този критерий доставката на услуги подлежи на облагане само ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената насрещна престация. При внимателен анализ описаната в първия преюдициален въпрос услуга може да се раздели на две операции: 1) продажбата на права на точки и (2) агентски услуги във връзка с недвижими имоти, предмет на частично ползване за определен период, които клиентът може да ползва само при замяна на предварително придобити права на точки. Това по необходимост повдига въпроса коя операция следва да служи за отправна точка. След като в случая по главното производство оборотът се реализира още при продажбата на правата на точки, а не

27 — Решение от 7 септември 2006 г. по дело Heger (C-166/05, Recueil, стр. I-7749, точка 24).

28 — Заключение на генералния адвокат Sharpston от 7 март 2006 г. по дело Heger (посочено по-горе в бележка под линия 14, точка 31 и точка 33).

29 — Решение от 8 март 1988 г. по дело Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, стр. 1443, точка 11 и точка 12) и Решение по дело Tolsma (посочено по-горе в бележка под линия 17, точка 13).

едва при тяхното използване, пряка връзка може да се установи по-скоро по отношение на първо споменатата престация.

Заключение

71. Следователно в случая, когато услугата се изразява в предоставяне на права на точки и се разменя срещу такса за покупка, би било логично мястото на доставка да бъде в тези държави членки, където към момента, в който клиентът придобива права на точки, доставчикът на услугата има недвижими имоти. ДДС би следвало да се начисли в отделните държави членки, пропорционално на съответния наличен дял недвижими имоти в тях.

— Втори подход: привръзка към момента на замяна на точките

72. Като алтернатива е възможен друг подход, при който за отправна точка служи не продажбата, а втората операция — замяната на точки. Този подход обаче има предимства и недостатъци, които е важно да се претеглят.

Доводи в подкрепа на този подход

73. Предимството на този подход е, че се създава ясна връзка между предоставената от MRL услуга и даден конкретен недвижим имот. Съответно не се налага привързването да става към абстрактен, неподлежащ на по-конкретно определяне недвижим имот от фонда недвижими имоти на икономическия оператор.

74. Срещу първия подход може да се възрази, че при него не се отчита обстоятелството, че клиентът прави първата операция не заради точките, а защото възнамерява да използва избрания по-късно имот. Изглежда логично да се предположи, че от гледна точка на клиента покупката на права на точки сама по себе си няма стойност [30]. Би могло да се твърди, че на практика покупката и замяната на права на точки трябва да се възприемат по-скоро като необходими междинни стъпки, за да може да се ползва правото на частично ползване за определен период на съответния недвижим имот. Това означава, че услугата всъщност се предоставя едва когато клиентът замени своето предварително

30 — Вж. в тази връзка Решение по дело RCI Europe, което очевидно се основава на аналогични съждения. В точка 28, във връзка с разглеждания търговски модел, Съдът основателно е посочил, „че всеки член най-напред получава само достъп по програмата за обмен RCI Weeks срещу заплащането на такса за регистрация, също така е вярно, че притежателят на право на частично ползване за определен период не би имал полза от присъединяването към такава програма, ако няма намерение да обмени своето право с правото на други членове." Освен това в точка 29 се посочва, че „дори да се отчетат различните етапи на схемата RCI-Weeks, това не променя факта, че ако не е било налице намерение за извършване на обмен на права на частично ползване за определен период посредством създадения от RCI Europe пазар, таксите за регистрация и годишните абонаментни такси биха били лишени от каквато и да е полза".

придобито право на точки за чуждо право на частично ползване за определен период. В такъв случай според член 10, параграф 2, първа алинея от Шеста директива данъчното събитие, както и изискуемостта на данъка върху добавена стойност би трябвало да настъпят едва към този момент. Според това общо правило данъчното събитие настъпва и данъкът става изискуем към момента, в който стоките са доставени или услугите са извършени.

75. Ако сме склонни да приемем този подход, на следващо място може да се възрази, че привързването изцяло към първата операция не само би означавало разглежданата услуга изкуствено да се раздели на две части, което ненужно би усложнило прилагането на разпоредбите за ДДС. Данъчното облагане на реализирания при продажбата на права на точки оборот още към момента на първата операция не би могло да се обоснове с член 10, параграф 2, втора алинея от Шеста директива. Тази разпоредба освен това съдържа отклонение от посоченото по-горе общо правило в член 10, параграф 2, първа алинея, като предвижда, че в случай на предварително плащане ДДС става изискуем още преди да е извършена доставката на стоките или услугите. Както обаче Съдът правилно е постановил в Решение по дело BUPA [31], за да стане данъкът в подобен случай изискуем, е необходимо „вече да са известни всички съществени елементи на данъчното събитие, т.е. бъдещата доставка, и следователно в частност към момента на предварителното плащане стоките и услугите да са точно определени“ [32].От това Съдът прави извод, че „предварителните плащания за все още неопределени точно доставки на стоки и услуги не могат да подлежат на облагане с ДДС“ [33].

76. Ако този извод бъде приложен към случая по главното производство, ще се установи, че към момента на придобиване на права на точки клиентът е точно в такова положение, тъй като, както вече бе отбелязано, той не може да знае кои недвижими имоти ще бъдат на разположение през дадената година и каква ще бъде тяхната изразена в точки стойност. Несигурност е налице и когато клиентът предоставя собствено право на частично ползване за определен период, още повече че MRL извършва категоризацията на имотите, за да определи стойността им в точки, така че изборът на клиента поначало се ограничава до недвижимите имоти, които той може да си позволи за своите точки. При това положение не може да се приеме, че към момента на първата операция са налице съществените елементи на данъчното събитие. Следователно в настоящия случай не може да се приложи член 10, параграф 2, втора алинея от Шеста директива.

77. Ако се възприеме този подход, то при обективно разглеждане на всички аспекти

31 — Решение от 21 февруари 2006 г. по дело BUPA (C-419/02, Recueil, стр. I-1685).

32 — Пак там, точка 48.

33 — Пак там, точка 50.

на предоставяната от MRL услуга трябва да се приеме, че релевантната операция, която определя основния характер на услугата, се състои в замяната на предварително придобитите от клиента точки. По тази логика мястото на доставка е там, където се намира недвижимият имот, който клиентът получава срещу точките си.

Доводи срещу този подход

78. Този подход все пак има някои недостатъци, които, както ще бъде изложено, се изразяват най-вече в затруднението да се изчисли ДДС във всеки конкретен случай.

79. Независимо от възприетия подход, основа за изчисляването на ДДС винаги е оборотът от продажбата на права на точки. Ако обаче, по логиката на втория подход, данъкът се привърже към замяната на точките, а не към покупката на права на точки, то за целите на изчисляването на ДДС става необходимо заменените от клиента точки всеки път да се превръщат в права на точки, а след това да се намери паричната равностойност на отделните права на точки. Облагаемият оборот се определя от общия сбор на тези суми. При по-внимателен анализ обаче става ясно, че този процес е твърде сложен, още повече че превръщането се влияе от различни фактори.

80. Такъв фактор например е променливата парична стойност на отделните права на точки. Така в акта за преюдициално запитване се посочва, че покупната цена на отделните права на точки е 2,50 GBP за право на точка, но в същото време става ясно, че от време на време с рекламна цел те се предлагат с отстъпка. Следователно покупната цена не е константна, а подлежи на промени.

81. Друг фактор е неясният курс при преобразуването на права на точки в точки. Правата на точки и точките не са идентични понятия. Правата на точки отразяват правото на клиента всяка година да получи определен брой точки, съответстващи на неговите права на точки. Само точките могат да се заменят. Поради липса на по-подробна информация остава неясно какъв е методът, по който се извършва ежегодното раздаване на точки. Най-вече е неясно колко точно точки може да очаква клиентът срещу всяко свое право на точка.

82. Съществен недостатък на този подход е евентуалната липса на данъчно облагане на обороти в рамките на продължителен период. Клиентите, придобили права на точки, не винаги използват всички свои точки, а спестяват неизползваните през годината, за да ги употребят през следващата година. Устройственият акт на MRL изрично им дава това право. Иначе казано, между покупката и използването на точките нерядко минава значителен период, в който, ако се следва този подход, няма да се начисли ДДС, въпреки че клиентът вече е платил за своите права на точки и

всъщност вече е налице операция, която в данъчно-правно отношение не е незначителна. Все пак при този подход данъчното облагане на оборота става едва към момента, когато точките се използват.

83. Релевантността на първата операция проличава не на последно място в това, че за да се определи облагаемият оборот, процесът на превръщане на таксата за покупка в права на точки и накрая в точки трябва да се проследи в обратна посока с обратно пресмятане. Такова обратно пресмятане обаче би изисквало от MRL да осъществява сложна счетоводна дейност, за да бъде системата възможно най-прозрачна както за данъчно задължения клиент, така и за данъчните органи. Интересът на клиента по правило би бил да се облага само сумата, която съответства на действително използваните от него точки. Интересът на данъчните органи, от друга страна, е да не се допусне абстрактна точкова система като тази на MRL да се използва за укриване на данъци. Тези съображения трябва да се вземат предвид, когато се решава кой от възможните подходи да бъде предпочетен.

84. В съдебното заседание MRL настоятелно предупреждава за практическите проблеми, които биха се породили при такъв подход. Така например то убедително обяснява, че предвид дългия срок на договорите не е изключено ставката на ДДС да се промени в периода между придобиването на права на точки и преобразуването на точките, което допълнително би затруднило изчисляването на ДДС за всеки отделен клиент.

85. Друг проблем при този подход е все още нерешеният за целите на ДДС въпрос, когато клиентът не използва точките си, а просто допусне да бъдат загубени. Възможността точките да бъдат загубени не е изрично спомената в акта за преюдициално запитване, тя обаче изглежда е предвидена в устройствения акт, както става ясно от едно тълкуване на правилата за прехвърляне на неизползвани точки за следващата година.

Заключение

86. С оглед на изложеното дотук правя извод, че вторият подход — при който данъкът се привързва към момента на използването на точки — само на пръв поглед води до смислено решение. От една страна, предимството при него е, че е възможно лесно да се установи пряка връзка с недвижим имот и съответно по безспорен начин да се определи мястото на доставка. От друга страна, прилагането му може да доведе до затруднения от административен характер. За разлика от това първият подход — този, при който се прилага член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива, като се изходи от определен

портфейл от недвижими имоти — ми изглежда прагматичен и лесно приложим. Ето защо препоръчвам да се следва първият подход.

в) Относно възможността за настаняване в хотели

87. Предходните съображения трябва да са валидни и в случая, посочен в преюдициален въпрос 2, е), когато носителят на права на точки в крайна сметка разменя своите точки срещу настаняване в стопанисвани от MRL хотели, при условие че хотелите са част от наличния жилищен фонд към момента на придобиване на права на точки.

88. Настаняването в хотелиерския сектор също представлява „услуга, свързана с недвижим имот“ по смисъла на тази разпоредба. Потвърждение на това схващане може да се открие в уточнението, което общностният законодател е направил в Директива 2008/8 на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО [34] по отношение на мястото на доставка на услуги [35]. Директива 2008/8 изменя член 47 от Директива 2006/112 (порано член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива) в смисъл, че „настаняване[то] в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция“ и „предоставянето на права за ползване на недвижими имоти и услуги“ също трябва да се разглежда като услуга, свързана с недвижим имот.

89. В този смисъл залегналото в устройствения акт право на клиентите да разменят своите точки срещу настаняване в стопанисвани от MRL хотели не променя правната преценка. По-скоро отправната точка във всички случаи трябва да бъде начинът, по който клиентите придобиват права на точки [36].

г) Невъзможност за класификация като членство в клуб

90. Становището на правителството на Обединеното кралство обаче, че релевантната доставка следва да се класифицира като членство в клуб и съответно да се приложи член 9, параграф 1 от Шеста директива, не може да бъде споделено.

34 — ОВ L 44, стр. 11.

35 — Terra, B./Kajus, J., на посоченото място (бележка под линия 10), стр. 514, разглеждат промяната на текста на тази разпоредба само като поясняване на вече съществуващото правно положение. Според тях това се подкрепя и от съображение 6 от Директива 2008/8, според което специалните изключения, които трябва да гарантират, че данъчното облагане ще се извърши на мястото на потребление, следва в голяма степен да се основават на „съществуващи критерии“.

36 — Относно условията за придобиване на права вж. точка 53 от настоящото заключение.

91. Както правилно отбелязва Комисията, в случая по главното производство клиентът не плаща, за да стане член в клуб. Плащанията, които той извършва, не са редовни членски вноски под формата на обща фиксирана сума, които се дават за множество услуги. За разлика от дело Kennemer Golf [37], което се отнася до подобни обстоятелства [38], в случая по главното производство всяко плащане може да се свърже с отделна доставка. В допълнение, след Решение по дело RCI Europe класификацията, която прави правителството на Обединеното кралство, от правна гледна точка изглежда несъстоятелна. По това дело, което се отнася до преценката за целите на ДДС на търговски модел, близък до членството в клуб, след внимателна преценка на всички обстоятелства Съдът установи наличието на синалагматична връзка между отделните видове такси и съответните извършвани от сдружението услуги [39].

92. Член 9, параграф 2, буква а) е приложим в последно посоченото дело, защото Съдът по-нататък установява, че достъпът до фонда за обмен на права на частично ползване за определен период е само допълнителен елемент спрямо основната цел — обменът или възможността за участие в такъв обмен [40]. Тъй като Съдът приема, че правата на частично ползване за определен период са права върху недвижими имоти и тяхното прехвърляне в замяна на ползването на аналогични права представлява сделка, свързана с недвижими имоти [41], прилагането на тази разпоредба в случая по цитираното дело изглежда оправдано от правна гледна точка.

93. Следователно в случая по главното производство не може да се прави позоваване на член 9, параграф 1 от Шеста директива с довода, че разглежданата услуга трябва да се счита за членство в клуб.

д) Междинно заключение

94. Следователно на преюдициален въпрос 3, а) следва да се отговори, че доставените от MRL услуги са услуги, „свързани с недвижими имоти“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива (понастоящем член 45 от Директива 2006/112), като по отношение на определянето на мястото на доставка трябва да се вземе предвид следното.

95. Що се отнася до таксите за привилегии, мястото на доставка е мястото, където се намира недвижимият имот, в който съответният член притежава право на частично ползване за определен период.

96. По отношение на таксите за покупка мястото на доставка се определя според

37 — Решение по дело Kennemer Golf (посочено по-горе в бележка под линия 17).

38 — Пак там.

39 — Решение по дело RCI Europe (посочено по-горе в бележка под линия 4, точки 34 и 35).

40 — Пак там, точка 35.

41 — Пак там, точка 37.

това в кои държави членки, където към момента, в който клиентът придобива права на точки, доставчикът на услугата има недвижими имоти. ДДС трябва да се начисли в съответните държави членки, пропорционално на съответния наличен дял недвижими имоти в тях.

В — *Относно възможността за освобождаване от данъчно облагане*

а) Обща информация за освобождаването от данъчно облагане и за изключенията в член 13, Б, буква б) от Шеста директива

1. Уреждането на настаняване в хотели, стопанисвани от MRL

97. На въпроса дали доставяната от MRL услуга е освободена от ДДС — доколкото се касае за продажба на права на точки и за уреждане на настаняване в стопанисвани от MRL хотели — трябва еднозначно да се отговори отрицателно, тъй като член 13, Б, буква б), точка 1 от Шеста директива изрично изключва настаняването в хотелиерския сектор от освободените от данъчно облагане сделки.

2. Уреждането на настаняване в недвижими имоти, в които трети лица имат право на частично ползване за определен период

98. Въпросът обаче дали възмездно извършваното от MRL уреждане на настаняване в недвижими имоти, върху които трети лица имат право на частично ползване за определен период, подлежи на облагане с ДДС, се нуждае от обстоен анализ. Отговорът на този въпрос зависи от това дали споменатата дейност се счита за „отдаване под наем на недвижим имот“ по смисъла на член 13, Б, буква б) и дали за нея важат евентуални изключения.

99. Според Директивата отдаването под наем на недвижими имоти по принцип е освободено от ДДС. Както генералният адвокат Jacobs подробно е изложил в заключението си по дело Blasi [42], това освобождаване отразява особените затруднения, които възникват при начисляване на ДДС върху тези имоти. За разлика от други вещи, недвижимите имоти не са резултат от производствен процес. Отдаването под наем е по-скоро сравнително пасивна дейност, която не генерира значителна добавена стойност. Затова то по принцип е освободено от ДДС, макар че е икономическа дейност по смисъла на член 4 от Шеста директива. Различно е обаче при изброените в член 13, Б, буква б), точка 1 сделки, тъй като те са свързани с по-активно

42 — Заключение на генералния адвокат Jacobs от 25 септември 1997 г. по дело Blasi (C-346, Recueil, стр. I–481, точки 15 и 16).

използване на недвижимия имот и затова данъчното облагане е обосновано [43].

100. Съотношението между правило и изключение в тази разпоредба в крайна сметка се отразява на тълкуването на индивидуалните критерии за нейното прилагане. Принципът на данъчен неутралитет в съображение пето от Първа директива [44] изисква доколкото е възможно по-обхватно общо облагане с данъка, което означава, че критериите за прилагане на ДДС трябва да се тълкуват разширително. Обратно, следователно изключенията, т.е. случаите на освобождаване от данъчно облагане, трябва да се тълкуват стеснително [45]. В понастоящем отменената Втора директива [46] това е отразено в съображение четвърто: „за да може системата да се прилага лесно и неутрално и да се задържи нормалната данъчна ставка в разумни граници, трябва да се ограничат особените режими и изключенията“. [неофициален превод]

101. Въпреки че в Шеста директива няма съответна разпоредба, Съдът винаги тълкува стеснително случаите на освобождаване от данъчно облагане, като се позовава на своята постоянната съдебна практика. Като прилага по аналогия посочения по-горе принцип Съдът приема, че „понятията, използвани за обозначаване на случаите на освобождаване по член 13 от Шеста директива, подлежат на стриктно тълкуване, тъй като представляват дерогации от общия принцип, според който с ДДС се облага всяка услуга, предоставена възмездно от данъчнозадължено лице“ [47].

б) Понятието „Отдаване под наем на недвижими имоти“

102. Съдът освен това приема, че освобождаването от данъчно облагане съгласно член 13 от Шеста директива е самостоятелно понятие на общностното право и следователно налага да му се даде

43 — Вж. сходните констатации на генералния адвокат La Pergola в заключението му от 18 март 1999 г. по дело Amegual (C-12/98, Recueil, стр. I-527, точка 9) и на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer в заключението му от 4 май 2004 г. по дело Temco Europe (C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 24).

44 — Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота, ОВ 71, стр 1301.

45 — В този смисъл Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht“, в: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (посочено по-горе в бележка под линия 11, стр. 62).

46 — Втора директива 67/228/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — структура и процедури за прилагане на общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ 71, стр. 1303). Отменена с член 37 от Шеста директива.

47 — Решение от 15 юни 1989 г. по дело Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, стр. 1737, точка 13), Решение от 11 август 1995 г. по дело Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, стр. I-2341, точка 19), Решение от 5 юни 1997 г. по дело SDC (C-2/95, Recueil, стр. I-3017, точка 20), Решение от 12 февруари 1998 г. по дело Blasi (C-346/95, Recueil, стр. I-481, точка 18), Решение от 7 септември 1999 г. по дело Gregg (C-216/97, Recueil, стр. I-4947, точка 12), Решение от 12 септември 2000 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-359/97, Recueil, стр. I-6355, точка 64) и Комисия/Ирландия (C-358/97, Recueil, стр. I-6301, точки 52 и 55), Решение от 18 януари 2001 г. по дело Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, стр. I-493, точка 25), Решение от 12 юни 2003 г. по дело Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, стр. I-5965, точка 23), Решение от 18 ноември 2004 г. по дело Temco Europe (C-284/03, Recueil, стр. I-11237, точка 17) и Решение от 3 март 2005 г. по дело Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Recueil, стр. I-1527, точка 29).

общностно определение [48]. Това важи не на последно място и за понятието „отдаване под наем“, чиято основна характеристика според Съда е, че „на съответното лице за уговорен срок и срещу възнаграждение се предоставя правото да държи недвижимия имот като собственик и да отстранява всяко друго лице от упражняването на такова право“. [49].За да се установи дали конкретен договор съответства на това определение, трябва да се отчетат всички характеристики на сделката и обстоятелствата, при които тя е извършена [50], като се има предвид, че обективното съдържание на сделката [51] има решаващо значение, независимо от квалификацията, която ѝ дават страните [52].

103. По мое мнение тези условия са изпълнени по отношение на правото на ползване, което клиентът получава в замяна на своите точки. От една страна, това право има характеристики, които — както MRL убедително обяснява [53], а мнозинството участници в производството признават имплицитно — съответстват на тези на „отдаването под наем“ съгласно член 13, Б, буква б) по смисъла на тази дефиниция. От друга страна, независимо от правната си природа, която във всеки отделен случай трябва да се определя съобразно правото на държавите членки [54], с правото на частично ползване за определен период на неговия притежател се предоставя право на ползване, което във всеки случай е сходно с наема на жилище [55]. На това обърнах внимание още в заключението си по дело RCI Europe [56].

104. Вярно е, че при посредничеството във връзка с ваканционни имоти, каквато е

48 — Вж. Решение от 26 март 1987 г. по дело Комисия/Нидерландия (235/85, Recueil, стр. 1471, точка 18), Решение по дело Stichting Uitvoering Financiële Acties (посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 11), Решение по дело SDC (посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 21), Решение от 12 ноември 1998 г. по дело Institute of the Motor Industry (C-149/97, Recueil, стр. I-7053, точка 17), Решение по дело Комисия/Ирландия (посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 51), Решение от 8 март 2001 г. по дело Försäkringsaktiebolaget Skandia (C-240/99, Recueil, стр. I-1951, точка 32), Решение от 10 септември 2002 г. по дело Ambulanter Pflegedienst Kügler (C-141/00, Recueil, стр. I-6833, точка 25), Решение от 16 януари 2003 г. по дело Maierhofer (C-315/00, Recueil, стр. I-563, точка 25), Решение по дело Sinclair Collis (посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 22), Решение по дело Temco Europe (посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 16), Решение по дело Marselisborg Lystbådehavn (посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 27), Решение от 19 април 2007 г. по дело Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Сборник, стр. I-3225, точка 15) и Решение от 6 декември 2007 г. по дело Walderdorff (C-451/06, Сборник, стр. I-10637, точка 16).

49 — Решение от 4 октомври 2001 г. по дело, „Goed Wonen“ (C-326/99, Recueil, стр. I-6831, точка 55), Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, стр. I-7257, точка 21) и Решение по дело Sinclair Collis (посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 25).

50 — Вж. Решение по дело Stockholm Lindöpark (посочено по-горе в бележка под линия 47, точка 26).

51 — Решение по дело Cantor Fitzgerald International (посочено по-горе в бележка под линия 49, точка 33).

52 — Решение по дело Maierhofer (посочено по-горе в бележка под линия 48, точка 39).

53 — Вж. стр. 9, точка 3.18 от писменото становище на MRL.

54 — Член 1 от Директива 94/47/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 26 октомври 1994 година относно защитата на купувачите с оглед на определени аспекти от договорите, свързани с придобиването на правото на временно ползване на недвижима собственост (ОВ L 280, стр. 8;, Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 14, стр. 204) предвижда, че „от компетентността на държавите членки остава […] определянето на правната природа на правата, които са предмет на договори, които попадат в приложното поле на настоящата директива“. Член 2 от тази директива съответно определя правото на частично ползване за определен период като „вещно право или всяко друго право, свързано с ползване на един или повече обекти на недвижима собственост за определен или определяем период от годината, който не може да бъде помалък от една седмица“.

55 — Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005 г, стр. 118 и сл., посочва, че в основата на облигационноправния таймшеринг е предоставянето на жилище, тъй като без него не е възможен таймшеринг на ваканционни жилища. По тази причина в правната доктрина доминира становището, че в основата на договорното отношение е наемното право. Според автора това е така, когато доставките на услуги се ограничават до поддържане, почистване и управление на обекта на таймшеринг, още повече че поддържането на наетия обект е задължение на наемодателя и при класическите договори за наем. Освен това в сравнение с предоставянето на жилище почистването и управлението на имота представляват подчинени допълващи доставки.

56 — Вж. точка 123 от заключението ми от 2 април 2009 г. по дело RCI Europe (посочено по-горе).

стопанската дейност на жалбоподателя, очевидно не се прехвърлят права от един член на друг. Според акта за преюдициално запитване правата за ползване на определени седмици по-скоро се предоставят на доверителен собственик, т.е. клиентът не получава самото право на частично ползване за определен период. Трябва да се отбележи обаче, че в договорите във връзка с права на частично ползване за определен период редовно се предвижда възможността за безвъзмездно или възмездно предоставяне на права на ползване на трети лица, така че последните също могат да се позоват на тези права [57]. Ето защо трябва да се приеме, че клиентът, който получава за ползване такъв ваканционен имот, придобива правен статут, сравним с този на притежателя на право на частично ползване за определен период.

105. Срещу така обоснованата класификация като „отдаване под наем“ по смисъла на член 13, Б, буква б) е единствено становището на правителството на Обединеното кралство, което обаче ми се струва неубедително, тъй като то използва за отправна точка единствено първата операция — продажбата на права на точки. В частност правителството на Обединеното кралство посочва, първо, че при тази операция не се предоставя достатъчно конкретно определен недвижим имот и второ, че в някои случаи правата на точки никога не се използват. Тази позиция обаче е твърде формалистична, тъй като първо, отчита само един частичен аспект от търговския модел на MRL и второ, изцяло пренебрегва същинската цел на първата операция. В крайна сметка клиентът придобива права на точки с намерението да получи право на ползване на седмици във ваканционен имот [58]. Ето защо за целите на класифицирането на правния статут на предоставянето за ползване като „отдаване под наем“ не е от значение, че към момента на първата операция отделните характеристики на недвижимия имот може да не са известни в достатъчна степен, тъй като във всеки случай самите условия за ползване са известни на страните по договора. Тези условия на ползване съответстват, както вече видяхме [59], на дадената от Съда дефиниция за отдаване под наем по смисъла на правото в областта на ДДС. Ето защо становището на правителството на Обединеното кралство трябва да бъде отхвърлено.

106. Следователно в случая по главното производство е налице „отдаване под наем на недвижими имоти“ по смисъла на тази разпоредба. Въпросът обаче е дали се прилага изключение.

57 — Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Брюксел 2006 г., стр. 48, отбелязва, че при обмена не се прехвърля право на ползване. Обменът създава единствено облигационноправни отношения между ползвателите и/или стопанския субект, който управлява фонда за обмен. Kelp, U., на посоченото място (бележка под линия 55), стр. 26 вижда във възможността да се прехвърлят права на ползване на трети лица причината за настоящия успех на фондовете за обмен. Притежателите на права на частично ползване за определен период, които не искат лично да ползват своето право, поначало трябва сами да намерят ползвател. Системата за таймшеринг става гъвкава и поради това от интерес за по-широк кръг клиенти едва след като имотът бъде включен в организация за обмен, която координира желанията за обмен на притежателите на право на ползване.

58 — Вж. точка 74 от настоящото заключение.

59 — Вж. точка 103 от настоящото заключение.

в) Приложимост на изключението в член 13, Б, буква б), точка 1

107. В настоящия случай евентуално би могла да се приложи разпоредбата, съгласно която „настаняването […] в хотелиерския сектор или в сектори с подобна функция“ не се изключва от освобождаване от данъчно облагане. Релевантното в разглеждания случай настаняване в недвижими имоти, върху които трети лица имат частични права на ползване за определен период, би могло да се счете за „настаняване в сектор с подобна функция“. В това отношение трябва да се има предвид, че разпоредбите на член 13, Б, буква б), точка 1 от Шеста директива, като изключение от същинското данъчно облагане, поначало не трябва да се тълкуват стеснително, за да може правилото относно общото данъчно облагане на всички облагаеми сделки да породи действие [60].

108. Като начало, от гледна точка на данъчната политика прилагането на тази разпоредба в случая по главното производство би било в интерес на съгласуваното прилагане на разпоредбите за ДДС, тъй като няма явна причина краткосрочните настанявания във ваканционни имоти да се разглеждат по различен начин от предоставянето на настаняване в хотелиерския сектор. Видно от акта за преюдициално запитване, клиентът поначало има свободен избор между двете алтернативи. Свързването на облагането на оборота на MRL с евентуалното право на избор на клиента не би било съвместимо с принципа на данъчен неутралитет, който изисква общо облагане на всички сделки и еднаквото им данъчно третиране [61]. Това би накърнило предвидимостта на прилагането на разпоредбите на правото в областта на ДДС. Освен това при липсата на данни в обратния смисъл двете доставки на услуги почти не се различават и следователно няма основание за различното им данъчно третиране.

109. Текстът на член 13, Б, буква б), точка 1 от Шеста директива показва, че освен настаняването в хотелиерския сектор може да има и други сектори с подобна функция, които да подлежат на облагане с ДДС, като следва да се отбележи, че съгласно тази разпоредба държавите членки могат да изключат и други сделки от приложното поле на освобождаването. Както Съдът е приел в Решение по дело Blasi [62], държавите членки имат право на преценка как да дефинират осигуряването на настаняване, което трябва да бъде обложено с данък в отклонение от освободеното съгласно член 13, Б, буква б), точка 1 от Шеста директива отдаване под наем или под

60 — Вж. Решение по дело Blasi (посочено в бележка под линия 47, точка 19) и точка 18 от заключението на генералния адвокат Jacobs по цитираното дело. Според генералния адвокат понятието „сектори с подобна функция“ трябва да се тълкува разширително, за да се гарантира, че подсигуряването на временно обитаване, което е аналогично на настаняването в хотелиерския сектор и затова евентуално се конкурира с последното, подлежи на данъчно облагане.

61 — Вж. точка 100 от настоящото заключение.

62 — Вж. Решение по дело Blasi (посочено по-горе в бележка под линия 47).

аренда на недвижими имоти [63]. Правото на преценка обаче е ограничено от целта на тази разпоредба, която, що се отнася до предоставянето на обитаем имот, е да се направи разлика между предоставянето на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция — което подлежи на данъчно облагане — и освободеното от ДДС отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти. В решението си по посоченото по-горе дело Съдът е предоставил на държавите членки правото, когато транспонират член 13, Б, буква б), точка 1 от Шеста директива, да определят критериите, които считат за подходящи, за да се направи такава разлика [64]. Като такъв критерий, подходящ за установяването на разлика между предоставянето на настаняване в хотелиерския сектор (облагаема дейност) и отдаването под наем на обитаем имот (освободена от облагане дейност), Съдът е приел продължителността на престоя [65].

110. Като се има предвид, че разглежданите доставки — настаняването във ваканционни имоти и предоставянето на настаняване в хотелиерския сектор — по същество имат една и съща функция и се различават от отдаването под наем по краткия срок на престоя, то изглежда логично тази съдебна практика да се приложи по аналогия в случая по главното производство.

63 — Пак там, точка 21.

64 — Пак там, точка 22.

65 — Пак там, точка 23.

г) Приложимост на правомощието по член 13, Б, буква б), втора алинея

111. Дори в рамките на не невъзможния случай, ако предвид конкретните обстоятелства по главното производство се приеме, че правното изискване за „подобна функция“ не е изпълнено, например защото настаняването във ваканционните имоти на MRL обикновено не е свързано с предоставяне на същия вид услуги, които клиентът би получил в хотел [66], във всеки случай държавите членки могат — както Комисията правилно отбелязва [67] — по силата на даденото им в член 13, Б, буква б), втора алинея право на самостоятелна преценка да изключат и този вид краткосрочно настаняване във ваканционни имоти от освобождаване от данъчно облагане. Тази разпоредба всъщност им дава възможност да предвиждат други случаи, при които не се допуска освобождаване от данъчно облагане на услугите, свързани с отдаване

66 — Важни са конкретните условия на договора. В заключението си по дело Blasi генералният адвокат Jacobs е приел, че данъчнозадължено лице, което например краткосрочно отдава под наем обитаем имот за ваканционен престой, по същество извършва същата дейност като данъчнозадължено лице в хотелиерския сектор — и се конкурира с него. Според г-н Jacobs съществената разлика между тези видове отдаване под наем и освободеното от данъчно облагане отдаване под наем на обитаеми имоти е в кратковременния им характер. Краткосрочното отдаване под наем по-често включва съпътстващи услуги, като например предоставяне на спално бельо, почистване на ползвани общо части на сградата или дори на самата квартира; освен това собствеността се ползва по-активно, отколкото при дългосрочното отдаване под наем, тъй като ангажиментите по надзора и управлението са повече.

67 — Вж. точка 46 от писменото становище на Комисията.

под наем на недвижими имоти [68]. Поради това нейният обхват не се припокрива със случаите, които общностният законодател е изброил в член 13, Б, буква б), точки 1—4 от Шеста директива.

112. От предходните съображения следва, че член 13, Б, буква б) от Шеста директива не е пречка дадена държава членка да облага с ДДС възмездните агентски услуги по предоставяне на настаняване в недвижими имоти, върху които трети лица имат право на частично ползване за определен период, ако тази икономическа дейност има за предмет предоставянето на настаняване за кратък период.

Г — *Обобщение*

113. В резюме може да се заключи, че доставка под формата на предоставяне на права на точки като извършената от MRL, която дава право на купувача право ежегодно да разменя точки срещу обитаване и ползване на жилища, предмет на частично ползване за определен период във ваканционни селища на MRL, трябва да се разглежда като част от „услуги, свързани с недвижим имот“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива (понастоящем член 45 от Директива 2006/112).

114. Що се отнася до определянето на мястото на доставка, необходимо е да се прави разлика между доставките, които се разменят срещу плащанията на такси за привилегии и на такси за покупка.

115. Мястото на доставка на услуга, предоставена от сдружение, чиято стопанска дейност се състои в улесняване на обмена на права на ползване на седмици, за което това сдружение като насрещна престация изисква от клиентите си плащане на такса за привилегии, е мястото, където се намира недвижимият имот, върху който съответният клиент има частично право на ползване за определен период.

116. Мястото на доставка на услуга, която се състои в продажбата на права на точки, се определя според това в кои държави членки, където към момента, в който клиентът придобива права на точки, доставчикът на услугата има недвижими имоти. ДДС трябва да се начисли в съответните държави членки, пропорционално на съответния наличен дял недвижими имоти в тях.

117. Освобождаването от данъчно облагане е възможно, като се има предвид, че описаната по-горе услуга трябва да се характеризира като „отдаване под наем на недвижими имоти“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива (понастоящем член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112). Посочената разпоредба обаче не е пречка държавите членки да изключат тази доставка от освобождаване от данъчно облагане.

68 — Вж. Решение от 15 декември 1993 г. по дело Lubbock Fine (C-63/92, Recueil, стр. I-6665, точка 13) и Решение от 3 февруари 2000 г. по дело Amengual (C-12/98, Recueil, стр. I-527, точка 10).

VIII — Заключение

118. Предвид изложените по-горе съображения предлагам на Съда да отговори по следния начин на поставените от Court of Session преюдициални въпроси:

1. Доставка под формата на предоставяне на договорни права (права на точки) като извършената от MRL, която дава право на купувача ежегодно да разменя точки срещу обитаване и ползване на жилища, предмет на частично ползване за определен период във ваканционни селища на MRL, трябва да се разглежда като част от „услуги, свързани с недвижим имот“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (понастоящем член. 45 от Директива 2006/112 на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност).

2. Що се отнася до таксите за привилегии, мястото на доставка е мястото, където се намира недвижимият имот, в който съответният член притежава право на частично ползване за определен период. По отношение на таксите за покупка мястото на доставка се определя според това в кои държави членки, където към момента, в който клиентът придобива права на точки, доставчикът на услугата има недвижими имоти. ДДС трябва да се начисли в съответните държави членки, пропорционално на съответния наличен дял недвижими имоти в тях.

3. Описаната по-горе услуга трябва да се характеризира като „отдаване под наем на недвижими имоти“ по смисъла на член 13, Б, буква б) от Шеста директива (понастоящем член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112). Същевременно посочената разпоредба не е пречка държавите членки да изключат тази услуга от освобождаване от данъчно облагане.