EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

16. detsember 2010 *

Kohtuasjas C-270/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Court of Session (Šotimaa) (Ühendkuningriik) 10. juuli 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. juulil 2009, menetluses

MacDonald Resorts Ltd

versus

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

* Kohtumenetluse keel: inglise.

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (ettekandja), M. Ilešič ja M. Berger,

kohtujurist: V. Trstenjak,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 10. juuni 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– MacDonald Resorts Ltd, esindajad: C. Tyre, *QC*, ja advokaat D. Small,

– Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: S. Hathaway ja F. Penlington, keda abistas *barrister* P. Mantle,

– Kreeka valitsus, esindajad: G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou ja S. Spyropoulos,

– Portugali valitsus, esindaja: L. Inez Fernandes,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Afonso ja R. Lyal,

olles 7. septembri 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ (EÜT 2002, L 15, lk 24, ELT eriväljaanne 09/01, lk 352, edaspidi „kuues direktiiv") artikleid 2, 9, 10 ja artikli 13 B osa.

2 Taotlus on esitatud MacDonald Resorts Ltd (edaspidi „MRL") ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customsi (Ühendkuningriigi maksuamet, edaspidi „Commissionners") vahelises kohtuvaidluses MRL-i teatud teenuste käibemaksuga maksustamise üle.

Õiguslik raamistik

3 Kuuenda direktiivi artikkel 9 sätestab:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

a) on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja – ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht;

[...]”.

4 Kuuenda direktiivi artikli 10 lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„1. a) „Maksustatav teokoosseis” on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused.

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. Artikli 5 lõike 4 punktis b nimetamata sellise kauba kättetoimetamine ja sellise teenuse osutamine, millega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu. Liikmesriigid võivad teatavatel juhtudel ette näha, et kaupade ja teenuste pidevaid tarneid, mis toimuvad teatava ajavahemiku jooksul, käsitatakse lõppenuna vähemalt ühe aasta järel.

Kui aga enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt.

Erandina eespool nimetatud sätetest võivad liikmesriigid ette näha, et maks muutub sissenõutavaks teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul:

– hiljemalt arve väljastamisel, või,

– hiljemalt müügihinna kättesaamisel, või,

– kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu kuupäevast.”

5 Kuuenda direktiivi artikli 13 B osa sätestab:

„Ilma et see piiraks ühenduse muude sätete kohaldamist, vabastavad liikmesriigid enda kehtestatud tingimustel, mille eesmärk on tagada maksuvabastuse nõuetekohane ja arusaadav kohaldamine ning ennetada võimalikku maksudest kõrvalehoidumist, maksustamise vältimist ja muid kuritarvitusi, maksust järgmised tegevusalad:

[...]

b) kinnisvara liising ja rendileandmine, v.a:

1. liikmesriikide õigusaktides määratletud majutamine hotellisektoris või sama ülesandega sektorites, sh majutamine puhkelaagrites või kämpinguna kasutamiseks ettenähtud paikades;

2. ruumide ja maatükkide rendileandmine sõidukite parkimiseks;

3. alaliselt paigaldatud seadmete ja masinate rendileandmine;

4. seifide rendileandmine.

Liikmesriigid võivad käesoleva maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid.

[…]”.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

MRL-i tegevus

6 MRL on Ühendkuningriigis asuv äriühing. Ta on selles liikmesriigis registreeritud käibemaksukohustuslasena ja IVA-kohustuslasena Hispaanias, mis on seal sama mis käibemaksukohustus.

7 MRL-i tegevus, mida ta teostab Ühendkuningriigis ja Hispaanias, seisneb neis kahes liikmesriigis asuvate puhkuseks mõeldud majutuskomplekside majutuskohtade osaajalise kasutamise õiguste (*timesharing*-õigused) (edaspidi „osaajalise kasutamise õigused”) turustamises. Ta kasutab Ühendkuningriigis ja Hispaanias ühtesid ja samu lepingudokumente.

8 Alates 2003. aasta 3. oktoobrist turustab MRL uut toodet, mis kujutab endast „puhkuseosaku" programmi „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (Macdonald Hotels ja Resortsi puhkuseosakud, edaspidi „puhkuseosakuprogramm"). Selle programmi loomise eesmärk on tagada müümata jäänud osaajalise kasutamise õiguste parem kasutamine ja pakkuda MRL-i klientidele suuremat paindlikkust MRL-i majutuskohtade kasutamisel, eeskätt majutuskoha valimise ja selles viibimise aja osas.

9 Puhkuseosakuprogrammi käivitamiseks asutas MRL klubi, mille nimi on samuti „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (edaspidi „klubi"). Tegemist on mitteõigusvõimelise mittetulundusliku seltsinguga, mille tegevust reguleerib kirjalik põhikiri (edaspidi „põhikiri"). Selle kohaselt on klubi peamine eesmärk „tagada liikmetele õigus reserveerida 30 aasta jooksul igal aastal teatavaks ajavahemikuks puhkuse veetmise majutus ja muud lisanduvad hüved vastavalt käesolevas põhikirjas kindlaksmääratud [puhkuseosakuprogrammile]".

10 Eelotsusetaotlusest nähtub, et klubi põhikiri ja sellega seotud lepingute põhitingimused on järgmised:

– klubi on asutatud 30 aastaks, 3. oktoobrist 2003 kuni 2. oktoobrini 2033.

– MRL on klubi asutajaliige, kelle volitused ja vastutus hõlmavad klubi majandusjm tegevust, puhkuseosakuprogrammi haldamist ja muud tegutsemist, mida ta võib sel eesmärgil tarvilikuks pidada.

– asutajaliikmena määras MRL usaldusisiku ning andis talle üle kõik osaajalise kasutamise õiguste programmiga hõlmatud majutusvarade osaajalise kasutamise õigused. Põhikirja kohaselt oli MRL-il õigus selliste majutusvaradega seotud „osakupunktiõigustele". Neid osakupunktiõigusi võib MRL võõrandada lihtliikmetele.

– MRL-i kliendid, kes esitavad liitumistaotluse ja vastavad asjakohastele liikmesuse tingimustele, saavad klubi lihtliikmeteks. Nad omandavad „osakupunktiõigusi", ostes neid MRL-ilt või deponeerides kindlaksmääratud nädalateks ettenähtud osaajalise kasutamise usaldusisiku juures.

– MRL omistab kõikidele liikmete käsutuses olevatele kindlaksmääratud nädalateks ettenähtud kasutusõigustele teatava väärtuse. Neid väärtusi väljendatakse teatavas arvus osakupunktides, mis määratakse kindlaks vastavalt majutuse asukohale, tasemele ja tüübile ning aastaajale. Igal aastal saavad liikmed vastavalt oma osakupunktiõigustele teatava arvu osakupunkte. Osakupunktid võivad nad lunastada samal aastal enda valitud ajal oma osakupunktide väärtusele vastava enda valitud majutuse kasutamise õiguste vastu. Mõiste „osakupunktiõigus" tähendab niisiis liikme õigust saada igal aastal teatud arv punkte selleks, et teostada oma õigust kasutada sel aastal majutust.

– Puhkuseosakuprogrammi liikmeks saada sooviv isik ei pea maksma liitumistasu, kuid peab uue lihtliikmena omandama „osakupunktiõigusi" kahel võimalikul viisil. Esiteks võib ta osakupunktiõigusi MRL-ilt osta, hetkel maksab üks osakupunktiõigus 2,50 Inglise naela, aeg-ajalt pakutakse reklaami eesmärgil allahindlust. Ostutehing teostub uue liikme ja MRL-i vahelise „osakupunktide müügilepingu"

sõlmimisel. Teiseks võib klient saada osakupunktiõigusi selle eest, et ta deponeerib varem MRL-ilt omandatud osaajalise kasutamise õigused usaldusisiku juures ja maksab „laiendustasu".

– Teist nimetatud moodust saab kasutada kahel viisil. Isik, kes juba on MRL-i osaajalise kasutamise õiguse omanik, võib kanda selle puhkusemajutuse, mille suhtes kehtivad tema puhkuseosakuprogrammis olevad õigused, üle puhkuseosakuprogrammi, sõlmides MRL-iga „laienduslepingu" ja saades seeläbi oma osaajalise kasutamise õigusele vastava arvu osakupunktiõigusi. Teine võimalus on see, et liikmeks saada sooviv isik, kellel endal osaajalise kasutamise õigusi veel ei ole, võib sõlmida MRL-iga „edasimüügi- ja laienduslepingu", mille kohaselt ostab ta nädalase kasutamise õigused ja ühtlasi kannab need üle puhkuseosakuprogrammi. Emma-kumma nendest lepingutest sõlminud liikmeid nimetatakse „laiendatud võimalustega liikmeteks". Laiendatud võimalustega liige säilitab igal aastal õiguse kasutada oma asjaomase aasta nädalase kasutamise õigusi aasta esimese kahe kuu jooksul. Kui ta otsustab need kasutamata jätta, saab ta vastava arvu osakupunkte, mille alusel ta võib kasutada teisi puhkuseosakuprogrammi raames pakutavaid majutusi. Tema osaajalise kasutamise õigusi, mis on deponeeritud usaldusisiku juures, saavad kasutada teised liikmed, kes soovivad lunastada oma osakupunkte kõnealuse majutuse kasutamiseks nendel nädalatel.

– Lihtliikmed kohustuvad maksma iga-aastast haldustasu vastavalt oma „osakupunktiõigustele" ning tehingutasusid majutuse reserveerimise eest osakupunktide lunastamisel. Maksed tehakse MRL-ile Šotimaal.

– Lihtliikmed võivad igal ajal MRL-ilt „osakupunktiõigusi" juurde osta.

– MRL võib korraldada liikmete osakupunktide vahetamist MRL-i hallatavates hotellides majutamise või muude hüvede vastu. Nii pakub MRL liikmetele võimalust taotleda kuni 10 kuud ette osakupunktide vahetamise kolme-, nelja- või seitsmepäevase majutuse vastu ühes rohkem kui 70 hotellist sõltuvalt vabade kohtade olemasolust. Reserveerimiseks nõutavate osakupunktide arv muutub vastavalt erikategooriatele, millesse osalevad hotellid on jaotatud. Pärast reserveerimist võtab MRL hotelli ees vastutuse majutuskulude tasumise eest.

– Liikmed võivad taotluse korral ühel aastal kasutamata osakupunktid alles hoida ja kasutada neid järgneval aastal. Liikme õigus osakupunktidele säilitatakse terves ulatuses, kui sellekohane taotlus esitatakse hiljemalt üheksa kuud enne jooksva aasta lõppu, ning kuni 50% ulatuses, kui taotlus esitatakse üheksa kuni kolm kuud enne aasta lõppu.

– Muul juhul saavad liikmed hiljemalt kolm kuud enne aasta lõppu võtta osakupunkte laenuks oma järgmise aasta õiguste arvelt, kui nad reserveerivad majutuse, mille jaoks on vaja rohkem osakupunkte, kui tuleneb nende jooksva aasta osakupunktiõigustest, makstes reserveerimise ajal järgmise aasta prognoositava haldustasu.

– MRL võib luua oma liikmetele võimalusi osaleda ja olla liige organisatsioonivälises (st kolmandate isikute pakutavas) osaajalise kasutamise õiguste vahetamise programmis. Selleks on MRL loonud sidemed ühe sellise programmiga, mis kannab nimetust „Interval International", nii et puhkuseosakuprogrammiga liitumisel saavad liikmed eraldi tasu maksmata kaheks aastaks nimetatud Interval Internationali liikmeks. Seejärel võivad liikmed jätkata viimase liikmeks olemist eraldi kokkuleppe alusel ja omal kulul. See täiendav liikmesus annab puhkuseosakuprogrammi liikmetele õiguse vahetada selle programmi raames oma osakupunktide eest mis tahes aastal lunastatud nädalase kasutamise õigusi majutuse vastu,

mida pakuvad teised Interval Internationali liikmed. MRL-il on õigus lõpetada kokkulepitud osalus organisatsioonivälise osaajalise kasutamise õiguste programmis või seda osalust muuta.

– MRL-il on õigus mis tahes ajal kõrvaldada puhkuseosakuprogrammist usaldusisiku juures deponeeritud osaajalise kasutamise õigused. Siiski on ta kohustatud tagama, et alati on olemas piisavalt majutusvõimalusi, mis vastavad tema ja lihtliikmete „osakupunktiõiguste" koguväärtusele. Samuti on MRL-il õigus määrata kindlaks ja muuta majutusele vastavate osakupunktide väärtust ning osakupunkte ja „osakupunktiõigusi" nende arvu kooskõlalise suurendamise või vähendamise teel ümber nomineerida, kui ta samal ajal säilitab nende väärtuse.

Menetlus siseriiklikus ametiasutuses

11 Põhikohtuasja vaidlus puudutab küsimust, kuidas on käibemaksukohustuse seisukohast õige liigitada teatud teenuseid, mida MRL osutab osaajalise kasutamise õiguste müümist puudutava majandustegevuse raames. Vaidluse all on ka nende teenuste osutamise koht.

12 Vaidlus sai alguse Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customsi 2004. aasta märtsi otsusest, mille kohaselt tuleb esiteks MRL-i poolt osakupunktiõiguste üleandmist käsitleda kui klubisse kuulumisest tuleneva hüve üleandmise tehingut, mis kuulub maksustamisele ja teiseks on selle teenuse osutamise koht Ühendkuningriik.

13 MRL esitas selle otsuse peale kaebuse Edinburghi Value Added Tax Tribunalile, kes selle 16. juuni 2006. aasta otsusega rahuldamata jättis.

14 Selle otsuse peale esitatud apellatsioonkaebuse menetlemisel otsustas Court of Session (Šotimaa) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas teenust, mille raames annab apellant kooskõlas [klubi] põhikirja tingimuste ja nendega seotud lepingutega üle lepingulisi õigusi, mis annavad nende ostjale õiguse saada osakupunkte, mille eest saab igal aastal lunastada võimaluse kasutada osaajaliselt kasutatavat majutust apellandi puhkemajutuskohtades („osakupunktiõigused"), tuleb käsitada kui kinnisvara üürile- või rendileandmist kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 13 B osa punkti b […] tähenduses, või klubi liikmesuse andmist, või mingil muul viisil?

2. Kas vastust esimesele küsimusele mõjutab see, et:

[–] mõnel juhul omandatakse nimetatud lepingulisi õigusi selle eest, et klient deponeerib MRL-i juures endale juba kuuluvaid [osaajalise kasutamise] õigusi, mis võimaldavad tal kasutada osaajaliselt kasutatavat majutust teatavas kohas ühe või mitme kindla nädala jooksul;

[–] klient võib igal aastal otsustada, et ta jätab sel aastal täielikult või osaliselt kasutamata enda õiguse saada osakupunkte mis tahes kasutamisõiguse eest ning selle asemel kasvatab oma õigusi järgmiseks aastaks või kasvatab kooskõlas [puhkuseosaku] programmi lepingutingimustega oma õigusi jooksvaks

aastaks, „laenates" osakupunkte järgmise aasta osakupunktide saamise õiguse arvelt;

[–] majutusvarasse kuuluvate kinnisasjade koosseis võib pärast „osakupunktiõiguste" omandamist ja enne osakupunktide eest kinnisasja kasutamise õiguse lunastamist muutuda;

[–] vastava [puhkuseosaku] programmi lepingutingimuste kohaselt võib teenuse osutaja muuta nende osakupunktide arvu, mida kliendil on õigus igal aastal saada;

[–] apellant võib näha osakupunktiõiguste omanikele ette võimaluse osaleda organisatsioonivälises osaajalise kasutamise õiguste [muus] programmis;

[–] apellant võib näha osakupunktiõiguste omanikele ette võimaluse vahetada osakupunkte majutuse vastu apellandi hallatavates hotellides või apellandi poolt pakutavate muude hüvede vastu?

3. a) Kas eespool esimeses ja teises küsimuses kirjeldatud teenused, mida maksukohustuslane osutab, […] on „kinnisvaraga seotud teenused" kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 9 lõike 2 punkti a […] tähenduses […] [?]

b) [Kui vastus kolmanda küsimuse punktile a on jaatav:] kuidas tuleb kindlaks määrata teenuse osutamise koht olukorras, kus [nimetatud klubi] liikmed võivad teostada oma lepingulisi õigusi, kasutades osaajaliselt kasutatavat majutust rohkem kui ühes liikmesriigis ning teenuse osutamise ajal ei ole teada, millist majutust sel viisil kasutatakse?"

Eelotsuse küsimused

15 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt esiteks teada, kuidas liigitada selliseid nagu põhikohtuasjas arutusel olevaid teenuseid ja nende teenuste osutamise kohta, ja teiseks, kas kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b sätestatud erandit kehtestav kord on nende teenuste osas kohaldatav.

Teenuse osutamise koha määratlemine

16 Tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga „kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb". Selles küsimuses on Euroopa Kohus leidnud, et teenus on selle sätte tähenduses osutatud „tasu eest" ja on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma, EKL 1994, lk I-743, punkt 14; 14. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-172/96: First National Bank of Chicago, EKL 1998, lk I-4387, punkt 26,

ja 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf, EKL 2002, lk I-3293, punkt 39).

17 Põhikohtuasjas arutusel oleva lepingu esemeks olevale teenusele iseloomulik sooritus kujutab endast selliste lepinguliste õiguste ehk „osakupunktiõiguste" andmist, mis annavad teisele lepingu poolele õiguse saada osakupunkte, mille eest saab igal aastal lunastada võimaluse kasutada puhkuseosaku alusel osalisajaga teenuse osutaja turismikompleksides puhkusemajutust, majutust hotellis või muid teenuseid, mida ei ole lepingus täpselt määratletud.

18 Neil asjaoludel tuleb analüüsida kõnealuse lepingu sätteid selleks, et teha kindlaks, milliste teenustega on teenuse osutajate tehtud maksete eest osutatud teenuste puhul tegemist. Selleks tuleb järgida kohtujuristi poolt tema ettepaneku punktis 52 kasutatud meetodit ja teha niisiis esiteks kindlaks kõnealuse lepinguga ette nähtud erinevad tasud.

19 Eelotsusetaotlusest nähtub, et puhkuseosakuprogrammis osaledes võib klient omandada „osakupunktiõiguseid" neid MRL-ilt ostes ja makstes nende soetushinna või deponeerides puhkuseosakunädalate osaajalise kasutamise õigused usaldusisiku juures ja makstes „laiendustasu".

20 Teisel juhul võib „osakupunktiõigusi" omandada isik, kes on juba osaajalise kasutamise õiguse omanik ja kes kannab oma õigused üle puhkuseosakuprogrammi, sõlmides MRL-iga „laienduslepingu". Puhkuseosakuprogrammis õiguste saamisest alates

kaotab see isik põhimõtteliselt seose nende konkreetsete osaajalise kasutamise õigustega, mille alusel ta programmis õigused omandas.

21 On selge, et viimati nimetatud tunnus eristab põhikohtuasjas arutusel olevat puhkuseosakuprogrammi süsteemist, mis oli kõne all 3. septembri 2009. aasta otsuses kohtuasjas C-37/08: RCI Europe (EKL 2009, lk I-7533) kõnesolnud süsteemist, millele MRL viitab. MRL-i puhkuseosakuprogrammiga saab liituda pelgalt punktide omandamise teel ning neid punkte saab selles programmis osaledes hiljem vahetada MRL-i teenuste vastu. Seega punktid, mida „osakupunktiõiguste" omanik võib saada, väljendavad teatud majutusasutuses viibimise või muude MRL-i teenuste väärtust, kujutades endast samal ajal teatud liiki maksevahendit, mida kliendid kasutavad eeskätt puhkusemajutuse osaajalise kasutamise eest tasumisel. Seevastu eespool viidatud kohtuotsuse RCI Europe aluseks olevas asjas arutusel oleva süsteemi puhul oli tegemist lihtsalt osaajalise kasutamise õiguste vahetusprogrammiga.

22 Kuid see erisus ei välista seda, et kasutatakse samu hindamiskriteeriume, eeskätt kriteeriumi, mis käsitleb lõplikku eesmärki, mida liikmed saadud teenuste eest tasumisega silmas peavad (eespool viidatud kohtuotsus RCI Europe, punkt 29).

23 Kuid selle kriteeriumi kohaldamisel sellise süsteemi puhul, kus vormiliselt ei toimu osaajalise kasutamise õiguste vahetamist – nagu põhikohtuasjas arutusel olevas süsteemis –, näib, et puhkuseosakuprogrammis „osakupunktiõiguste" omandamise eesmärk on kasutada neid õigusi selleks, et vahetada need selle puhkuseosakuprogrammi raames pakutavate teenuste vastu.

24 Nimelt – nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 75 – sõlmib klient esialgse lepingu mitte eesmärgiga punkte koguda, vaid sooviga kasutada osaajaliselt puhkusemajutust või muid teenuseid, mille klient valib hiljem. „Osakupunktiõiguste" ostmine iseenesest ei ole seega kliendi omaette eesmärk. Nende õiguste omandamist ja punktide lunastamist tuleb pigem pidada esialgseks tehinguks, mille eesmärk on saada õigus puhkusemajutuse, hotellimajutuse või muu teenuse kasutamiseks.

25 Seega saab „osakupunktiõiguste" omandaja punktide lunastamise viimases etapis tasu, mida ta oma esialgse maksega taotles.

26 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb, et teenuse osutamise puhul arvestatakse maksu teenuse eest saadud tasult ja et teenuse osutamiselt tuleb tasuda maksu vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos (vt selle kohta 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council, EKL 1988, lk 1443, punktid 11 ja 12, ning eespool viidatud kohtuotsus Tolsma, punkt 14).

27 Seega näib, et sellise süsteemi raames nagu puhkuseosakuprogramm on tegelik sooritus, mille saamiseks „osakupunktiõigusi" omandatakse, teenus, mis kujutab endast programmis osalejatele erinevat liiki vastutasu andmist nende õiguste kohaselt saadud punktide alusel. Nimelt ei ole seda täielikult osutatud enne, kui kõnealused punktid on lunastatud.

28 Eeltoodust tuleneb, et juhul kui teenuse puhul on tegemist hotellimajutuse või puhkusemajutuse ajutise kasutamisega, tekib seos osutatava teenuse ja kliendi poolt selle eest eelnevalt omandatud õigustest tulenevate punktide näol makstud tasu vahel punktide konkreetsete teenuste vastu vahetamise hetkel.

29 Lisaks tuleb põhikohtuasjas arutusel oleva süsteemiga seoses esiteks märkida, et „osakupunktiõiguste" omandamise hetkel ei ole kliendil võimalik täpselt teada, millised puhkusemajutuskohad või muud teenused on asjaomase aasta jooksul kättesaadavad, ega teada nendes puhkusemajutuskohades viibimise ning nimetatud teenuste punktiväärtust. Teiseks kehtestab MRL puhkusemajutuskohtade ja pakutavate teenuste liigituse punktide alusel nii, et kliendil on esialgu võimalik valida majutuskohtade ja teenuste vahel, mis on talle kättesaadavad lähtuvalt tema poolt omandatud punktide arvust.

30 Neil asjaoludel ei ole selliste õiguste nagu „osakupunktiõiguste" omandamise hetkel käibemaksukohustuste tekkimise aluseks olevad põhilised kriteeriumid täidetud, mis välistab kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 teise lõigu kohaldamise.

31 Nagu tuleneb 21. veebruari 2006. aasta otsusest kohtuasjas C-419/02: BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments (EKL 2006, lk I-1685), on selleks, et käibemaks muutuks sissenõutavaks, vaja, et kõik maksustatava teokoosseisu asjaomased tunnused, st edaspidine tarne või teenuse osutamine, oleks juba teada ning seega eeskätt, et kaup ja teenused oleks täpselt määratletud. Seega ei saa käibemaksuga maksustada veel piisavalt määratlemata kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasutud ettemakseid (eespool viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, punkt 50).

32 Kuna tegelikku teenust ei osutata, ilma et klient lunastaks eelnevalt omandatud „osakupunktiõigustest" tulenevad punktid, siis vastavalt kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 2 esimesele lõigule tekib käibemaksu teokoosseis ja käibemaks kuulub sissenõudmisele üksnes sel hetkel.

33 Eeltoodust tuleneb, et sellises süsteemis on tehingule kohaldatavat käibemaksukorda võimalik osutatava teenuse liigist lähtuvalt kindlaks määrata üksnes siis, kui klient vahetab eelnevalt omandatud osakupunktiõigustest tulenevad punktid puhkusemajutuse, hotellimajutuse osaajalise kasutamise õiguste või muu teenuse vastu. Seega on teenuse osutamise koht paik, kus asub puhkusemajutus või hotell, milles viibimise õiguse klient neid punkte vahetades omandab.

34 On selge, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 79–86, et selle põhimõtte kohaldamisel võivad tekkida sellised raskused, nagu vajadus teisendada kliendi lunastatud osakupunktid iga kord osakupunktiõigustele vastavaks rahaliseks väärtuseks, osakupunktiõiguste ja osakupunktide ebaselge vahetuskursiga seotud probleemid, käibe võimalik maksustamata jätmine pika aja jooksul, osakupunktiõiguste omandamise ja sellele vastavate punktide lunastamise erineva käibemaksumääraga seotud probleemid ja sellest tulenevad probleemid, et klient oma osakupunkte ei kasuta.

35 Kuid need raskused ei õigusta sellist MRL-i poolt välja pakutud lähenemisviisi, mille kohaselt määratakse teenuste osutamise koht kindlaks „osakupunktiõiguste" omandamise hetkel olemasolevate majutuskohtade arvul põhineval mehhaanilisel jaotusmeetodil.

36 Sellise meetodi kohaldamine tooks samuti kaasa palju raskusi ja kuritarvituse ohu, kuna maksukohustuslasel on võimalik arvata majutuskohtade hulka väidetavalt kasutuses olevaid, kuid kasutamata majutuskohti riikides, mis ei kuulu Euroopa Liidu maksujärelevalve alla.

37 Lisaks ei tulene sellisele jaotusmeetodile kuuendast direktiivist sõnaselgelt õiguslikku alust. Selle ainus õigustus on lihtsustada haldusülesandeid, mida MRL-il tuleb täita oma kohustuste täitmiseks maksuhalduri ees.

38 Neil asjaoludel tuleb meenutada, et sellisel ettevõtjal nagu MRL on käibemaksukohustuslasena kuuenda direktiivi XIII jaotise kohaselt teatud arv kohustusi, sealhulgas artikli 22 lõikes 2 sätestatud kohustus pidada „piisavalt üksikasjalikku raamatupidamisarvestust, mis võimaldab käibemaksu kohaldada ja maksuhalduri poolt kontrollida".

39 Selle kohustuse täitmiseks tuleb sellisel ettevõtjal niisiis esitada raamatupidamisarvestus, mille alusel on võimalik piisavalt läbipaistvalt kindlaks teha maksubaas, mis on vältimatu ühise käibemaksusüsteemi toimimiseks.

40 Tuleb lisada, et liikmesriikidel on võimalik võtta meetmeid juhul, kui maksukohustuslase käitumine on koostöövaenulik. Ühise käibemaksusüsteemi põhimõttega ei ole vastuolus see, kui liikmesriigid võtavad tasumisele kuuluva käibemaksu deklareerimisel toime pandud rikkumise korral karistusmeetmeid. Vastupidi, kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 22 lõikes 8 on sätestatud, et liikmesriigid võivad kehtestada muid kohustusi, mida nad peavad vajalikuks maksu nõuetekohaseks kohaldamiseks

ja kogumiseks (15. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-502/07: K-1, EKL 2009, lk I-161, punkt 20).

41 Lõpuks tuleb märkida, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 80 lõike 1 kohaselt võivad liikmesriigid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid, selleks et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmesuse-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustavaks väärtuseks turuväärtus.

42 Kõigile eeltoodud asjaoludele tuginedes tuleb asuda seisukohale, et sellise ettevõtja nagu MRL-i poolt niisuguse süsteemi nagu põhikohtuasjas arutusel oleva puhkuseosakuprogrammi raames osutatud teenused tuleb käibemaksukohustuse seisukohast liigitada hetkel, kui klient või selles programmis osaleja vahetab õigused, mis ta algselt omandas, selle ettevõtja poolt pakutava teenuse vastu. Juhul kui need õigused vahetatakse hotellimajutuse või puhkusemajutuse ajutise kasutamise vastu, on nende teenuste puhul tegemist kinnisvaraga seotud teenustega kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses, mis osutatakse kohas, kus asub asjaomane hotell või puhkemajutuskoht.

Maksuvabastuse võimalus kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alusel

43 Seoses selliste õiguste nagu põhikohtuasjas arutusel olevate „osakupunktiõiguste" võõrandamisega, osas, milles neid võib kasutada hotellimajutuse saamiseks, tuleb märkida, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punktis b kehtestatud maksuvabastus

ei kuulu selle sätte punkti 1 kohaselt sõnaselgelt kohaldamisele hotellisektoris majutamise puhul.

44 Samas – juhul kui neid õigusi kasutatakse puhkusemajutuse osaajaliseks kasutamiseks – tuleb kindlaks teha, kas nende õiguste võõrandamist tuleb pidada kinnisvara rendileandmiseks kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses ja kas selles sättes ette nähtud erandid maksuvabastusest on kohaldatavad.

45 Esiteks tuleb meenutada, et kuuenda direktiivi artiklis 13 maksuvabastuste kindlaksmääramiseks kasutatud termineid tuleb tõlgendada kitsendavalt, arvestades, et need maksuvabastused kujutavad endast erandit üldpõhimõttest, mille kohaselt maksustatakse käibemaksuga iga teenus, mille maksukohustuslane on tasu eest osutanud (vt eelkõige 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-472/03: Arthur Andersen, EKL 2005, lk I-1719, punkt 24; 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-415/04: Stichting Kinderopvang Enschede, EKL 2006, lk I-1385, punkt 13, ja 13. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-89/05: United Utilities, EKL 2006, lk I-6813, punkt 21).

46 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on mõiste „kinnisasja rendileandmine" kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses põhitunnus see, et lepingupartnerile antakse kokkulepitud ajaks tasu eest õigus kasutada kinnisasja nii, nagu kõnealune isik oleks kinnisasja omanik, ning välistatakse kõigi teiste isikute samasugune õigus (vt selle kohta eelkõige 4. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-326/99: „Goed Wonen", EKL 2001, lk I-6831, punkt 55; 9. oktoobri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-108/99: Cantor Fitzgerald International, EKL 2001, lk I-7257, punkt 21, ja 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-275/01: Sinclair Collis, EKL 2003, lk I-5965, punkt 25). Selleks et hinnata, kas teatav kokkulepe vastab sellele määratlusele, tuleb arvesse võtta tehingu kõiki tunnuseid ja toimumise asjaolusid. Seejuures on määrav

tehingu objektiivne sisu, olenemata sellest, kuidas on pooled seda tehingut nimetanud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Cantor Fitzgerald International, punkt 33).

47 Sellisel juhtumil nagu põhikohtuasjas on algselt omandatud õiguste vastu saadud puhkusemajutuse osaajalise kasutamise õiguste puhul täidetud rendileandmise tingimused, kuna sellel õigusel on rendileandmise tunnused kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b tähenduses. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt kirjeldatud asjaoludest nähtub nimelt, et juhul kui liige on vahetanud oma punktid kõnealuse õiguse vastu, on tal teatud aja jooksul õigus kasutada kinnisasja nii, nagu ta oleks kinnisasja omanik, ja välistada konkreetses ajavahemikus kõigi teiste isikute samasugune õigus.

48 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 106, omandab klient sellise nagu põhikohtuasjas arutusel oleva süsteemi raames „osakupunktiõigused" lõppeesmärgiga kasutada osaajaliselt puhkemajutust. Seega ei ole kasutusõiguste üleandmise liigitamisel „rendileandmisena" oluline, et esimese tehingu toimumise ajal ei pruugi kinnisasja eriomased tunnused piisavalt teada olla, kuna kasutustingimused on lepingupooltele igal juhul teada.

49 Mis puudutab kõnealuse sätte punktis 1 nimetatud erandit, siis see käsitleb lisaks hotellisektoris majutamisele ka majutamist sama ülesandega sektorites, kusjuures artikli 13 B osa punkti b kohaselt võivad liikmesriigid punktis b osutatud maksuvabastuse kohaldamisalas teha lisaerandeid.

50 Nagu Euroopa Kohus sedastas 12. veebruari 1998. aasta otsuses kohtuasjas C-346/95: Blasi (EKL 1998, lk I-481, punktid 20–22), tuleb mõistet „sama ülesandega sektorid" tõlgendada laiemalt, kuna selle eesmärk on tagada, et ajutise majutuse teenused, mis on analoogsed hotellisektoris osutatavate teenustega ja mis seega võivad viimastega konkureerida, oleksid maksustatud. Selliste majutusteenuste määratlemisel, mis erandina kinnisvara liisingu ja rendileandmise maksuvabastusest on kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b alapunkti 1 alusel maksustatavad, on liikmesriikidel teatav kaalutlusõigus. Viimastel tuleb seega selle sätte ülevõtmisel kehtestada kriteeriumid, mis tunduvad neile kohased selleks, et eristada maksustatavaid tehinguid ja maksuvabasid tehinguid, ehk kinnisvara liisingut ja rendileandmist.

51 Eespool esitatud kaalutlustest tuleneb, et kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkt b ei takista liikmesriigil käibemaksuga maksustamast kolmandale isikule kuuluva puhkusemajutuskoha osaajalise kasutamise õiguse üleandmist tasu eest.

52 Kõike eeltoodut arvesse võttes tuleb asuda seisukohale, et sellise süsteemi nagu põhikohtuasjas arutusel oleva „puhkuseosakuprogrammi" raames, kus klient vahetab algselt omandatud õigused majutuskoha osaajalise kasutamise õiguse vastu, kujutab osutatud teenus endast kinnisasja rendileandmist kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b [nüüd direktiivi 2006/112 artikli 135 lõige 1 punkt l] tähenduses. Samas ei takista see säte liikmesriike seda teenust maksuvabastuse kohaldamisalast välja arvamast.

53 Seega tuleb esitatud küsimustele vastata, et sellise ettevõtja nagu põhikohtuasja apellandi poolt niisuguse süsteemi nagu põhikohtuasjas arutusel oleva „puhkuseosakuprogrammi" raames osutatud teenused tuleb käibemaksukohustuse seisukohast liigitada hetkel, kui klient või selles programmis osaleja vahetab õigused, mis ta algselt omandas, kõnealuse ettevõtja poolt pakutava teenuse vastu. Juhul kui need õigused

vahetatakse hotellimajutuse või puhkusemajutuse osaajalise kasutamise vastu, on nende teenuste puhul tegemist kinnisvaraga seotud teenustega kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses, mis osutatakse kohas, kus asub asjaomane hotell või puhkemajutuskoht.

54 Sellise süsteemi nagu põhikohtuasjas arutusel oleva „puhkuseosakuprogrammi" raames, kus klient vahetab algselt omandatud õigused majutuskoha osaajalise kasutamise õiguse vastu, kujutab osutatud teenus endast kinnisasja rendileandmist kuuenda direktiivi artikli 13 B osa punkti b, mis praegu vastab direktiivi 2006/112 artikli 135 lõige 1 punktile l, tähenduses. Samas ei takista see säte liikmesriike seda teenust maksuvabastuse kohaldamisalast välja arvamast.

Kohtukulud

55 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

1. Sellise ettevõtja nagu põhikohtuasja apellandi poolt niisuguse süsteemi nagu põhikohtuasjas arutusel oleva „puhkuseosakuprogrammi" raames osutatud teenused tuleb käibemaksukohustuse seisukohast liigitada hetkel, kui klient

või selles programmis osaleja vahetab õigused, mis ta algselt omandas, selle ettevõtja poolt pakutava teenuse vastu. Juhul kui need õigused vahetatakse hotellimajutuse või puhkusemajutuse ajutise kasutamise vastu, on nende teenuste puhul tegemist kinnisvaraga seotud teenustega nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 20. detsembri 2001. aasta direktiiviga 2001/115/EÜ, artikli 9 lõike 2 punkti a tähenduses, mis osutatakse kohas, kus asub asjaomane hotell või puhkemajutuskoht.

2. **Sellise süsteemi nagu põhikohtuasjas arutusel oleva „puhkuseosakuprogrammi" raames, kus klient vahetab algselt omandatud õigused majutuskoha osaajalise kasutamise õiguse vastu, kujutab osutatud teenus endast kinnisasja rendileandmist kuuenda direktiivi 77/388, muudetud nõukogu direktiiviga 2001/115, artikli 13 B osa punkti b [mis praegu vastab direktiivi 2006/112 artikli 135 lõige 1 punktile l] tähenduses. Samas ei takista see säte liikmesriike seda teenust maksuvabastuse kohaldamisalast välja arvamast.**

Allkirjad