

C?37/08. sz. ügy

RCI Europe

kontra

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(a VAT and Duties Tribunal, London [Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – Kapcsoló elv – Ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtások – Üdülőingatlanok használati jogának jogosultjai közötti csere megkönnyítésére irányuló szolgáltatások”

Az ítélet összefoglalása

Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Szolgáltatásnyújtás – A teljesítés helyének meghatározása – Ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtások

(77/388 tanácsi irányelv, 9. cikk, (2) bekezdés, a) pont)

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelyet olyan társulás nyújt, amelynek tevékenysége tagjainak üdülőingatlanokon fennálló időben megosztott használati joga cseréjének megszervezésére irányul, amely szolgáltatásért e társulás tagjaitól belépési díjat, éves tagdíjat, valamint cseredíjat szed be, a teljesítés helye az a hely, ahol az érintett tagot megillető időben megosztott használati jog tárgyát képező ingatlan fekszik.

Nehéz ugyanis meghatározni a cseréket megszervező társulás és a tagjai közötti kapcsolatot e kapcsolat céljának figyelembevétele nélkül. Másfelől nem vitás, hogy az időben megosztott használati jogok ingatlanokon fennálló jogok, és azok hasonló jogok gyakorlásáért cserébe történő átruházása ingatlanokhoz kapcsolódó ügyletnek minősül. Azon jogosult, aki időben megosztott használati jogát egy másik jogosultéra kívánja elcserélni, nem ez utóbbival, hanem a cseréket megszervező társulással lép közvetlen kapcsolatba. Az különbözteti meg ezt a rendszert a bármilyen utazási irodán keresztül történő egyszeri bérleste, hogy az ilyen rendszer keretében az érintett személy nem üdülési szolgáltatásért fizet, hanem az említett társulás által a meghatározott ingatlanon fennálló joga cseréjének megkönnyítéseért. Ebből következik, hogy az az ingatlan, amelyhez a társulás szolgáltatásnyújtása kapcsolódik, az, amelyen a cserét végrehajtani szándékozó jogosult jogosultsága fennáll. Másfelől a hatodik irányelv 9. cikke szerinti, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések logikája szerint az adóztatásnak lehetőség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják, illetve a szolgáltatásokat igénybe veszik. Márpedig az üdülőingatlanokon fennálló időben megosztott használati jogok cseréjének megszervezésére irányuló szolgáltatásokat nem a cseréket megszervező társulás letelepedési helyén veszik igénybe, hanem a csere tárgyát képező, említett használati joggal érintett ingatlan fekvése szerinti helyen. A belépési díj, az éves tagdíj és a cseredíj szempontjából ez az az ingatlan, amelyen fennáll az érintett tag időben megosztott használati joga, amelyet a csererendszer keretében rendelkezésre bocsát.

(vö. 37–39., 41., 43. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2009. szeptember 3. (*)

„Hatodik HÉA irányelv – Kapcsoló elv – Ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtások – Üdülőingatlanok használati jogának jogosultjai közötti csere megkönnyítésére irányuló szolgáltatások”

A C-37/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, London (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2008. január 31-én érkezett, 2008. január 9-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **RCI Europe**

és

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, M. Ilešić, A. Tizzano, A. Borg Barthet (előadó) és E. Levits bírák,

előtanácsnok: V. Trstenjak,

hivatalvezető: L. Hewlett előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. február 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az RCI Europe képviseletében H. Foster solicitor, valamint M. Hall és M. Angiolini barristers,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében Z. Bryanston-Cross, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill, barrister
- a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos, I. Bakopoulos, S. Alexandriou és V. Karra, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében B. Plaza Cruz, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottsága képviseletében R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2009. április 2-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik, amelyet a 2007. január 1-jén hatályba lépett, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 45. cikke is átvett.

2 E kérelmet az RCI Europe és a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) között hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) kivetése tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

3 A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése és (2) bekezdésének a) pontja a következőképpen rendelkezik:

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

a) az ingatlanokkal kapcsolatos [helyesen: ingatlanokhoz kapcsolódó] szolgáltatások esetén,

ideértve az ingatlanügynökök és szakértők szolgáltatásait, az építési munkák elkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építésszek és építészkivitelező irodák munkái, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik;

[...]"

4 A hatodik irányelv 26. cikke (1) és (2) bekezdésének a szövege a következő:

„(1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási irodák] esetén a [HÉA] e cikk rendelkezései szerint alkalmazzák, amennyiben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E cikk nem vonatkozik azon idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyokra [helyesen: utazási irodákra], amelyek csupán közvetítőként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási irodának] minősülnek az utazásszervezők is.

(2) Az utazási csomag tekintetében az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] által végzett összes tevékenységet olyan egyetlen szolgáltatásnak kell tekinteni, amelyet az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] az utazó részére teljesített. E szolgáltatás azon tagállamban adóköteles, amelyben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] gazdasági tevékenységének azon székhelye vagy állandó telephelye található, ahonnan az iroda a szolgáltatást nyújtotta. E szolgáltatás vonatkozásában adóalapnak és a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett adó nélküli árnak az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] árrendje minősül, vagyis az utasok által fizetendő [HÉA] nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási irodánál] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

Az RCI Europe tevékenysége

5 Az RCI Europe-t 1973. november 29-én alapították az Egyesült Királyságban. Tevékenysége a tagjait megillető, e tagállam területén kívül fekvő üdülőingatlanokon fennálló időben megosztott használati jogok cseréjének lehetővé tételéből és megszervezéséből áll.

6 Az RCI Europe „RCI Weeks” néven az időben megosztott használati jogokkal kapcsolatos csereprogramot működtet heti rendszerességgel, amely a következőkben kifejtett sajátos tulajdonságokkal rendelkezik.

7 Az üdülőhelyfejlesztőknek lehetősége nyílik arra, hogy „partnerként” csatlakozzanak a programhoz. Az ezen üdülőhelyek egyikében fennálló időben megosztott használati joggal rendelkező magánszemélyek tagságot igényelhetnek az RCI Weeks programban.

8 Az említett RCI Weeks programhoz való csatlakozás lehetővé teszi a tagok számára, hogy az időben megosztott használati joggal terhelt ingatlanokon fennálló üdülőhasználati jogukat az időben megosztott használatú szállásokat tartalmazó alapba (a továbbiakban: Weeks Pool) helyezték, és hozzáférjenek a más tagok által az alapba helyezett üdülőhasználati jogokhoz. E tekintetben a tagok kizárólag az RCI Europe-pal állnak állnak kapcsolatban. Az üdülőhasználati jog Weeks Poolba helyezése nem vonja magával a használati jogok tárgyát képező ingatlanon

fennálló jogok RCI Europe részére történő átruházását. Ellenkezőleg, az időben megosztott használati jog eredeti jogosultja az eljárás során végig megőrzi e jogát.

9 Az RCI Weeks tagjai belépési díjat fizetnek, amely egytől öt évig terjedő időtartamot fedez, valamint éves tagdíjat. Emellett a csere iránti kérelem benyújtásakor cseredíj fizetésére kötelesek. Az RCI Europe e cseredíjakat visszatérítheti elölként könyveli el. Amennyiben a Weeks Pool keretében nem talál a tag számára megfelelő csereajánlatot, ezt az összeget vagy egy következő csere alkalmával beszámítható hitelkeretként írja jóvá a tag számláján, vagy kérelemre azt visszatéríti.

10 Az RCI Europe kiegészítheti a Weeks Poolt harmadik személyektől vásárolt ingatlanokkal, vagy valamely ingatlanfejlesztő által rendelkezésre bocsátott további hetekkel. A tagok a cseredíj megfizetése mellett kérhetnek cserét e kiegészítő szállásokra vonatkozóan is.

A nemzeti adóhatóságok elotti eljárás

11 Az RCI Europe székhelye az Egyesült Királyságban van. Tagjainak nagy része e tagállam állampolgára. Ezzel szemben az RCI Weeks csereprogrammal érintett ingatlanok nagy része Spanyolországban található. A brit és a spanyol adóhatóságok egyaránt követelték a HÉA megfizetését az RCI Europe ügyletei után, amely végül is a két tagállambeli kettős adóztatáshoz vezet.

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy 2003. december 31-ig az RCI Europe az Egyesült Királyságban eleget tett az összes új tag által fizetett belépési díjat, és valamennyi régebbi tag által fizetett éves tagdíjat terhelő HÉA-fizetési kötelezettségének. Emellett 2005. december 31-ig az RCI Europe az Egyesült Királyságban eleget tett az azon tagok által fizetett valamennyi cseredíjat terhelő HÉA-fizetési kötelezettségének, akik az Európai Unióban található ingatlan időben megosztott használatára szereztek jogot. Nem fizette be azonban az Egyesült Királyságban az azon tagok által fizetett cseredíjat terhelő HÉA-t, akik az Európai Unión kívül található ingatlan ilyen használatára szereztek jogot.

13 A spanyol adóhatóságok álláspontja szerint az RCI Europe által nyújtott szolgáltatások közvetlenül valamely ingatlanhoz kapcsolódnak, következésképpen azon államban HÉA-kötelesek, ahol ez az időben megosztott használatú ingatlan fekszik. A spanyol hatóságok által az RCI Europe-pal szemben kibocsátott adómegállapításról szóló határozatok, valamint az RCI Europe által előterjesztett keresetet elutasító adóügyi bírósági határozatok jelenleg semmisségi kereset tárgyát képezik a Tribunal Supremo (spanyol legfelsőbb bíróság) előtt.

14 2004. január 1-je óta az RCI Europe nem teljesíti HÉA-fizetési kötelezettségét az Egyesült Királyságban az azon tagok által fizetett belépési díjak és éves tagdíjak vonatkozásában, amelyeknek Spanyolországban fekvő ingatlanokon áll fenn időben megosztott használati joguk. Szintén nem teljesíti HÉA-fizetési kötelezettségét az Egyesült Királyságban az azon tagok által fizetett cseredíjak vonatkozásában, amelyek időben megosztott használati jogukat Spanyolországban fekvő ingatlanon fennálló megfelelő jogra cserélték.

15 2005. március 23-án a Commissioners úgy döntött, hogy HÉA beszédre irányuló adómegállapításról szóló határozatot bocsát ki azon HÉA vonatkozásában, amelyet álláspontjuk szerint az RCI Europe-nak a 2004-es évre kellett volna bevallania a Spanyolországban fekvő ingatlanon időben megosztott használati joggal rendelkező tagok által fizetett belépési és éves tagdíjakra vonatkozóan, valamint az ilyen ingatlanokon fennálló időben megosztott használati jogok cseredíjára vonatkozóan. Az 1 339 709 GBP összegre vonatkozó adómegállapításról szóló határozatot 2005. április 5-én bocsátották ki.

16 2005. május 5-én az RCI Europe keresetet terjesztett el? ezen adómegállapításról szóló határozattal szemben a kérdést el?terjeszt? bírósághoz.

17 El?zetes döntéshozatalra utaló határozatában e bíróság a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározásával kapcsolatban fennálló jogi bizonytalanságra, valamint az e bizonytalanság következtében az RCI Europe tevékenységében beálló zavar kockázatára hivatkozik.

18 E körülmények között a VAT and Duties Tribunal, London úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) [Az RCI Europe] RCI Weeks programjának tagjai által fizetett

- belépési díj;
- tagsági díj; és
- cseredíj

ellenében az RCI Europe által nyújtott szolgáltatások keretében mely tényez?ket kell figyelembe venni annak meghatározása során, hogy a szolgáltatások »ingatlanokhoz kapcsolódnak«?e a hatodik [...] irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja [...] értelmében?

2) Ha [az RCI Europe] valamennyi szolgáltatása, vagy egyes szolgáltatásai a hatodik [...]irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja [...] értelmében »ingatlanokhoz kapcsolódnak«, akkor az az ingatlan, amelyhez valamennyi szolgáltatás, vagy az érintett szolgáltatás kapcsolódik, a cserealapba helyezett ingatlan, a cserealapba helyezett ingatlanért cserébe igényelt ingatlan, vagy mindkét ingatlan?

3) Ha bármelyik szolgáltatás mindkét ingatlanhoz »kapcsolódik«, hogyan kell a szolgáltatásokat besorolni a hatodik [...]irányelv [...] alapján?

4) A különböz? tagállamok által alkalmazott eltér? megoldások fényében hogyan jellemzi a hatodik [...]irányelv [...] az adóalany alábbi szolgáltatásokért kapott »cseredíj«?bevételeit:

- annak megkönnyítése, hogy az adóalany által m?ködtetett csererendszer egyik tagja üdül?használati jogait elcserélje e rendszer egy másik tagjának üdül?használati jogaira; és/vagy
- a csererendszer tagjainak rendelkezésére álló, szállásokra vonatkozó cserealap kiegészítéseként az adóalany által valamely adóalany harmadik személyt?l vásárolt szállásra vonatkozó használati jogok biztosítása.”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

19 A kérdéseket el?terjeszt? bíróság a kérdéseivel lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében mi min?sül teljesítési helynek olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelyet olyan társulás nyújt, amelynek tevékenysége tagjainak üdül?ingatlanokon fennálló id?ben megosztott használati joga cseréjének megszervezésére irányul, amely szolgáltatásért e társulás tagjaitól belépési díjat, éves tagdíjat, valamint cseredíjat szed be.

20 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 9. cikke tartalmazza a szolgáltatásnyújtások teljesítési helyének megállapítására vonatkozó kapcsoló elvet. Míg e cikk (1) bekezdése az erre

vonatkozó általános szabályt írja le, a (2) bekezdés különös szabályként több egyéb teljesítési helyet határoz meg. E rendelkezések célja az olyan joghatósági összeütközések elkerülése, amelyek egyrészt a kettős adóztatáshoz, másrészt a jövedelmek adóztatásának elmaradásához vezethetnek (a C/168/84. sz. Berkholz-ügyben 1985. július 4-én hozott ítélet [EBHT 1985., 2251. o.] 14. pontja; a C/327/94. sz. Dudda-ügyben 1996. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 1996., I/4595. o.] 20. pontja és a C/291/07. sz., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet ügyben 2008. november 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 24. pontja).

21 A kérdést elterjesztő bíróság közelebbre azt kérdezi a Bíróságtól, hogy mely tényezőket kell figyelembe venni annak meghatározása során, hogy az RCI Weeks program általános rendszerében befizetett egyes díjak ellenében nyújtott szolgáltatások ingatlanhoz „kapcsolódnak”-e vagy sem.

22 Amint a főtanácsnok is hangsúlyozta indítványának 56. pontjában, az előzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések ésszerű értelmezése alapján megállapítható, hogy azok arra keresik a választ, hogy az RCI Weeks csereprogramban részt vevő tagok által fizetendő különböző díjak mennyiben feleltethetők meg az RCI Europe által nyújtott egyes szolgáltatásoknak.

23 Külön kell tehát megvizsgálni az RCI Weeks program keretében a felek által végzett különböző ügyleteket tekintettel a szinallagmatikus kötelmi jogviszonyra, amelyre a főtanácsnok is utal indítványának 57. pontjában.

24 E tekintetben a Bíróság korábban már úgy ítélte meg, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül nem „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek” a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében, és így adómentesnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatások kerülnek átadásra úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd különösen a C/16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1994., I/743. o.] 14. pontját, a C/172/96. sz., First National Bank of Chicago ügyben 1998. július 14-én hozott ítélet [EBHT 1998., I/4387. o.] 26–29. pontját és a C/174/00. sz., Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I/3293. o.] 39. pontját).

25 E körülmények között az RCI Weeks program keretében végzett egyes ügyleteket meg kell vizsgálni egyfelől abból a szempontból, hogy melyek az RCI Europe által kiszámlázott különböző díjak ellenében nyújtott szolgáltatások, másfelől értékelni kell e szolgáltatások jellemzőit a hatodik irányelv 9. cikkében meghatározott szempontok alapján.

Az RCI Europe által kiszámlázott különböző díjak ellenében nyújtott szolgáltatásokról

26 Először is a belépési díjat és az éves tagdíjat illetően az RCI Europe álláspontja az, hogy az azok ellenében teljesített szolgáltatások nem kapcsolódnak kellően szorosan egy meghatározott ingatlanhoz, ezért nem tartoznak a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének hatálya alá. Ellenkezőleg, véleménye szerint azokra az ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdésében foglalt általános szabályt kell alkalmazni, aminek álláspontja szerint az a következménye, hogy az új tagok beiratkozásával és csatlakozásával, valamint az ezzel összefüggő éves tagdíjjal kapcsolatos szolgáltatásnyújtások teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye található.

27 Az RCI Europe-hoz hasonlóan az Egyesült Királyság Kormánya is úgy véli, hogy nem áll fenn kellően közvetlen kapcsolat az alapeljárás tárgyát képező díjak ellenében nyújtott szolgáltatások és valamely ingatlan között. Ezen álláspont többek között azon alapul, hogy az RCI

Europe egyfajta piachoz való hozzáférést biztosít, amely keretében a tagjai időben megosztott használati jogait elcserélhetik.

28 Márpedig ha igaz is, hogy – amint a főtanácsnok hangsúlyozta indítványának 65. pontjában – az RCI Europe – általa részletesen bemutatott – kereskedelmi modelljének alapos vizsgálata alapján megállapítható, hogy a tagok először is csak az RCI Weeks programhoz való hozzáférést szereznek a belépési díj ellenében, az is igaz, hogy az ilyen programhoz való csatlakozás az időben megosztott használati jog jogosultja számára nem lenne célszerű, ha nem állna szándékában e jogát más tagok hasonló jogára elcserélni.

29 Egyébiránt az RCI Europe és annak tagjai között létrejött szerződések szinallagmatikus jellegét ebben az összefüggésben kell figyelembe venni. Ugyanis még az RCI Weeks program különböző szakaszainak figyelembevétele esetén is, amennyiben az időben megosztott használati jogoknak az RCI Europe által létrehozott piacon keresztül való cseréjére irányuló szándék nem állna fenn, a belépési díj és az éves tagdíj okafogyottá válna.

30 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy mindazon bevétel, amelyet a nyújtott szolgáltatás ellenértékeként kapnak, a szolgáltatásnyújtás adóalapját képezi, a szolgáltatásnyújtás pedig csak akkor adóköteles, ha közvetlen kapcsolat áll fenn a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között (a 102/86. sz., Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet [EBHT 1988., 1443. o.] 11. és 12. pontja, valamint a fent hivatkozott Tolsma-ügyben hozott ítélet 13. pontja).

31 Az alapügyben az RCI Europe által nyújtott szolgáltatás nyilvánvalóan nem azonnali. Mindazonáltal ez utóbbi kötelezettséget vállal arra, hogy tagjának kérelmére a jövőben a kívánt szolgáltatást fogja nyújtani.

32 Az időben megosztott használati jog jogosultjának ugyanis, amennyiben úgy kívánja, továbbra is lehetősége van másik ingatlan bérletére a megszerzendő ingatlanért újabb bérleti díj fizetése ellenében, azonban az RCI Weeks programhoz csatlakozó ilyen jog jogosultjának, aki rendszeresen fizeti az éves tagdíjat, az RCI Europe segítségével lehetősége van e jogát elcserélni egy másik jogosult üdülési jogával pusztán a cseredíj fizetése ellenében. A belépési díjat és az éves tagdíjat a tagok ugyanis az RCI Europe által nyújtott vagy nyújtandó szolgáltatás ellenében fizetik, amely, elkerülendő, hogy a tagok harmadik utazási irodán keresztül béreljenek másik ingatlant, e tagok időben megosztott használati jogai cseréjének megkönnyítésére irányul.

33 Az ehhez hasonló helyzetben a Bíróság már kifejtette, hogy az a körülmény, hogy az éves tagdíj átalányösszegben kerül meghatározásra, és nem számolható el az egyes felhasználásokra, nem változtat azon, hogy a tagok és a szolgáltatásnyújtó között kölcsönös szolgáltatások történnek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kennemer Golf ügyben hozott ítélet 40. pontját). A valamely társulás tagjai által fizetett éves tagdíjak a nyújtott szolgáltatások ellenértékét képezhetik, noha azok a tagok, akik nem veszik igénybe, vagy nem rendszeresen veszik igénybe a társulás szolgáltatásait, ennek ellenére is kötelesek megfizetni az éves tagdíjat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kennemer Golf ügyben hozott ítélet 42. pontját).

34 Ebből következik, hogy ebből a szempontból a belépési díjat és az éves tagdíjat úgy kell tekinteni, hogy azok az eredetileg az RCI Europe tagjai számára az időben megosztott használati joguk cseréjének lehetővé tételére létrehozott rendszerben való részvétel ellenértékei. Az RCI Europe által nyújtott szolgáltatás a csere megkönnyítésére szolgál, és a belépési díj, valamint az éves tagdíj a tag által az e szolgáltatásért fizetett ellenértéknek minősül.

35 Másodszor a cseredíjat illetően hangsúlyozni kell, hogy az a szolgáltatás, amely ellenében az RCI Europe tagjai a belépési díjat fizetik, maga a csere vagy az ilyen cserében való részvétel

jöv?beli lehet?sége, amely valamennyi csatlakozó f? célja, a cserealaphoz való hozzáférés, valamint az ezzel kapcsolatos információk e célból csak járulékos elemek.

A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti szempontok alkalmazásáról

36 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság úgy határozta meg e rendelkezés alkalmazásának feltételeit, hogy „kell?en közvetlen” kapcsolatnak kell fennállnia a szolgáltatásnyújtás és a szóban forgó ingatlan között, mivel ellentmondana az említett rendelkezés rendszerének, ha valamennyi olyan szolgáltatást e különös szabály alkalmazási körébe vonnánk, amely bármilyen módon, akár nagyon gyengén is, kapcsolódik valamely ingatlanhoz, tekintve hogy számos szolgáltatás kapcsolódik így vagy úgy valamely ingatlanhoz (a C?166/05. sz. Heger?ügyben 2006. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?7749. o.] 23. pontja).

37 Az alapügyben nehéz meghatározni az RCI Europe és a tagjai közötti kapcsolatot e kapcsolat céljának figyelembevételével. Másfel?l nem vitás, hogy az id?ben megosztott használati jogok ingatlanokon fennálló jogok, és azok hasonló jogok gyakorlásáért cserébe történ? átruházása ingatlanokhoz kapcsolódó ügyletnek min?sül.

38 Azon jogosult, aki id?ben megosztott használati jogát egy másik jogosultéra kívánja elcserélni, nem ez utóbbival, hanem az RCI Europe?al lép közvetlen kapcsolatba. Az különbözteti meg az RCI Weeks programot egy bármilyen utazási irodán keresztül történ? egyszer? bérlet?l, hogy az ilyen program keretében az érintett személy nem üdülési szolgáltatásért fizet, hanem az RCI Europe által a meghatározott ingatlanon fennálló joga cseréjének megkönnyítéséért. Ebb?l következik, hogy az az ingatlan, amelyhez az RCI Europe szolgáltatásnyújtása kapcsolódik, az, amelyen a cserét végrehajtani szándékozó jogosult jogosultsága fennáll.

39 Figyelembe kell venni azt is, hogy a hatodik irányelv 9. cikke szerinti, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére vonatkozó rendelkezések logikája szerint az adóztatásnak lehet?ség szerint azon a helyen kell történnie, ahol a termékeket felhasználják, illetve a szolgáltatásokat igénybe veszik.

40 Ebb?l következik, hogy amennyiben a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerinti általános szabályt alkalmazni kellene, az olyan gazdasági szerepl?, mint az RCI Europe számára könny? lenne szolgáltatásait teljesen kivonni a HÉA alól azáltal, hogy székhelyét a közösségi HÉA?rendszer területi hatályán kívül helyezi.

41 Az alapügyben a szolgáltatásokat nem az RCI Europe letelepedési helyén veszik igénybe, hanem a csere tárgyát képez? id?ben megosztott használati joggal érintett ingatlan fekvése szerinti helyen. A belépési díj, az éves tagdíj és a cseredíj szempontjából ez az az ingatlan, amelyen fennáll az RCI Europe érintett tagjának id?ben megosztott használati joga, amelyet az RCI Weeks program keretében rendelkezésre bocsát.

42 Az említett rendszer tagjainak rendelkezésére álló, szállásokra vonatkozó cserealap kiegészítéseként az RCI Europe által valamely adóalany harmadik személyt?l vásárolt szállásra vonatkozó id?ben megosztott használati jogok biztosítása tekintetében az RCI Europe csak azon id?ben megosztott használati jogok után kap belépési díjat, éves tagdíjat és cseredíjat tagjaitól, amelyeket az egyes tagok elcserélnek. Ilyen feltételek között az RCI Europe nem kap semmilyen összeget olyan harmadik személyekt?l, akik HÉA?kötelesek lehetnek. A szóban forgó szolgáltatást illet?en ugyanis az RCI Europe ezen ügylet során nem köteles HÉA?t fizetni azon szállás után, amelyet harmadik személy bocsát tagjai rendelkezésére.

43 E körülmények között az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelyet olyan társulás nyújt, amelynek tevékenysége tagjainak üdülőingatlanokon fennálló időben megosztott használati joga cseréjének megszervezésére irányul, amely szolgáltatásért e társulás tagjaitól belépési díjat, éves tagdíjat, valamint cseredíjat szed be, a teljesítés helye az a hely, ahol az érintett tagot megillető időben megosztott használati jog tárgyát képező ingatlan fekszik.

A költségekről

44 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját úgy kell értelmezni, hogy olyan szolgáltatásnyújtás esetén, amelyet olyan társulás nyújt, amelynek tevékenysége tagjainak üdülőingatlanokon fennálló időben megosztott használati joga cseréjének megszervezésére irányul, amely szolgáltatásért e társulás tagjaitól belépési díjat, éves tagdíjat, valamint cseredíjat szed be, a teljesítés helye az a hely, ahol az érintett tagot megillető időben megosztott használati jog tárgyát képező ingatlan fekszik.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.