

Mål C-37/08

RCI Europe

mot

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(begäran om förhandsavgörande från VAT and Duties Tribunal, London)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Platsen för den skattemässiga anknytningen – Tjänster som har samband med fast egendom – Tjänster som syftar till att underlätta byte av nyttjanderätt till tidsdelat semesterboende mot annan sådan nyttjanderätt ”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Tillhandahållande av tjänster – Platsen för den skattemässiga anknytningen – Tjänster som har samband med fast egendom

(Rådets direktiv 77/388, artikel 9.2 a)

Artikel 9.2 a i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter ska tolkas på så sätt att platsen för tillhandahållandet av tjänster tillhandahållna av en sammanslutning vars verksamhet består i att ordna så att dess medlemmar kan byta sina nyttjanderätter till tidsdelat semesterboende med varandra, för vilka sammanslutningen som vederlag tar ut inträdesavgifter, årsavgifter och bytesavgifter av medlemmarna, är den plats där den fasta egendom är belägen i vilken den berörda medlemmen innehar en nyttjanderätt till tidsdelat boende.

Det är nämligen svårt att fastställa förhållandet mellan sammanslutningen som organiserar bytet och dess medlemmar utan att beakta syftet med detta förhållande. Det är dessutom utrett att nyttjanderätterna till tidsdelat boende avser fast egendom, och den omständigheten att dessa nyttjanderätter lämnas i byte mot motsvarande rättigheter utgör en prestation som har samband med fast egendom. Den rättighetshavare som önskar byta sin nyttjanderätt till tidsdelat boende mot en annan medlems nyttjanderätt kontakter inte den andra medlemmen direkt, utan i stället sammanslutningen som organiserar bytet. Det som skiljer detta system från uthyrning genom en resebyrå är att den berörda personen inom ramen för detta program inte betalar för en resetjänst, utan för den tjänst som sammanslutningen tillhandahåller i syfte att underlätta byte av personens nyttjanderätt till viss fast egendom. Härav följer att den fasta egendom med vilken den av sammanslutningen tillhandahållna tjänsten har samband är den till vilken den rättighetshavare som önskar göra ett byte har nyttjanderätt. I enlighet med logiken i bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av en tjänst i artikel 9 i sjätte direktivet ska beskattning dessutom ske, i den mån det är möjligt, där varorna och tjänsterna omsätts. När det gäller organiserat byte av nyttjanderätter till tidsdelat boende (timeshare) med avseende på semesterbostäder omsätts inte tjänsterna där sammanslutningen som organiserar bytet har etablerat sin rörelse, utan där den fasta egendom som den av bytestjänsten omfattade nyttjanderätten till tidsdelat boende avser är belägen. Vad beträffar inträdesavgifter, årsavgifter och bytesavgifter är den relevanta fasta egendomen den med avseende på vilken den berörda medlemmen har nyttjanderätt till tidsdelat boende, vilken denne ställer till förfogande inom ramen för bytessystemet.

(se punkterna 37–39, 41 och 43 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 3 september 2009 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Platsen för den skattemässiga anknytningen – Tjänster som har samband med fast egendom – Tjänster som syftar till att underlätta byte av nyttjanderätt till tidsdelat semesterboende mot annan sådan nyttjanderätt”

I mål C-37/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket), genom beslut av den 9 januari 2008, som inkom till domstolen den 31 januari 2008, i målet

RCI Europe

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (referent) och E. Levits,

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 februari 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- RCI Europe, genom H. Foster, solicitor, samt genom M. Hall och M. Angiolini, barristers,
- Förenade kungarikets regering, genom Z. Bryanston-Cross, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
- Greklands regering, genom S. Spyropoulos och I. Bakopoulos, S. Alexandriou och V. Karra, samtliga i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom B. Plaza Cruz, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 2 april 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), som motsvaras av artikel 45 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), som trädde i kraft den 1 januari 2007.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan RCI Europe och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad Commissioners). Målet rör efterbeskattning av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 9.1 och 9.2 a i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

a) Platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom, däribland

fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen.

...

4 Artikel 26.1 och 26.2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Medlemsstaterna skall tillämpa mervärdesskatt på resebyråers verksamhet i enlighet med bestämmelserna i denna artikel, när resebyråerna betjänar kunder i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Denna artikel skall inte tillämpas på resebyråer som enbart fungerar som mellanhänder och redovisar skatt i enlighet med artikel 11 A 3 c. I denna artikel innefattar begreppet resebyråer också skattskyldiga som arrangerar turistresor.

2. Alla transaktioner som genomförs av en resebyrå i samband med en resa skall behandlas som en enda tjänst som resebyrån tillhandahåller den resande. Denna tjänst beskattas i den medlemsstat där resebyrån har sin rörelse etablerad eller har ett fast driftsställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten. Med avseende på denna tjänst anses beskattningsunderlaget och priset exklusive skatt, i den betydelse som avses i artikel 22.3 b, vara resebyråns marginal, dvs. skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande, exklusive mervärdesskatt, och resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande."

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

RCI Europes verksamhet

5 RCI Europe grundades den 29 november 1973 i Förenade kungariket. Dess verksamhet består i att möjliggöra och organisera byte av nyttjanderätter som tillkommer medlemmar som har ingått avtal om tidsdelat boende (timeshare) med avseende på utländska semesterbostäder.

6 RCI Europe erbjuder ett program för veckovist byte av nyttjanderätter till tidsdelat boende, benämnt "RCI Weeks", med vissa särskilda särdrag enligt vad som framgår av det följande.

7 Byggherrar som låter bygga semesteranläggningar erbjuds att "ansluta sig" till RCI Weeks. Enskilda personer som innehar nyttjanderätter till tidsdelat boende i en semesteranläggning som anslutits till programmet kan ansöka om medlemskap i RCI Weeks.

8 Medlemskapet i RCI Weeks ger medlemmen rätt att lämna sin egen nyttjanderätt till tidsdelat semesterboende till en pool för andelsbostäder (nedan kallad Weeks Pool), varvid medlemmen får tillgång till nyttjanderätter till tidsdelade semesterboenden som lämnats till Weeks Pool av andra medlemmar. Medlemmarna har därvid endast kontakt med RCI Europe. När nyttjanderätter till tidsdelade semesterboenden lämnas till Weeks Pool har RCI Europe inte några rättigheter med avseende på den fasta egendom som nyttjanderätterna avser. Den ursprunglige innehavaren av nyttjanderätten till det tidsdelade boendet behåller tvärtom rätten till sin andel under hela förfarandet.

9 Medlemmarna i RCI Weeks betalar en inträdesavgift, som gäller mellan ett och fem år, samt en årsavgift. Dessutom tillkommer en bytesavgift som ska betalas i förväg vid varje tillfälle då en medlem ansöker om byte. Vid bokföringen redovisar RCI Europe en sådan bytesavgift som en återbetalbar depositionsavgift. Om RCI Europe inte kan få fram ett byteserbjudande från Weeks Pool som medlemmen godtar, ger RCI Europe medlemmen ett tillgodohavande som kan utnyttjas

vid senare byten. Om medlemmen begär det sker dock återbetalning av avgiften.

10 Weeks Pool kan kompletteras genom att RCI Europe förvärvar nyttjanderätter till bostäder från tredje man eller genom att en byggherre håller fler veckor tillgängliga. Mot betalning av en bytesavgift kan en medlem i RCI Weeks även ansöka om byte mot ett boende som ingår bland dessa extra erbjudanden.

B – Förfarandena vid de nationella skattemyndigheterna

11 RCI Europe har sitt säte i Förenade kungariket. Flertalet av dess medlemmar är medborgare i den medlemsstaten. Huvuddelen av de bostäder som omfattas av bytesprogrammet RCI Weeks är däremot belägna i Spanien. Både de brittiska och de spanska skattemyndigheterna krävde att mervärdesskatt med avseende på de tjänster som RCI Europe tillhandahåller, vilket medför en dubbelbeskattning i två olika medlemsstater.

12 Beslutet om hänskjutande ger vid handen att RCI Europe till och med den 31 december 2003 betalade mervärdesskatt i Förenade kungariket på alla inträdesavgifter som hade betalats av nya medlemmar och årsavgifter som hade betalats av redan registrerade medlemmar. Till och med den 31 december 2005 betalade RCI Europe mervärdesskatt i Förenade kungariket även på alla bytesavgifter från medlemmar som hade fått nyttjanderätt till ett tidsdelat boende i fast egendom som är belägen i Europeiska unionen. RCI Europe betalade dock ingen mervärdesskatt i Förenade kungariket på bytesavgifter från medlemmar som hade fått nyttjanderätt till tidsdelat boende i fast egendom som är belägen utanför Europeiska unionen.

13 De spanska skattemyndigheterna anser däremot att de tjänster som RCI Europe tillhandahåller har samband med fast egendom och därför är mervärdesskattepliktiga i den stat där andelsegendomen är belägen. De spanska skattemyndigheternas beskattningsbeslut, inbegripet skattedomstolarnas avslag på RCI Europes överklaganden, är för närvarande föremål för prövning av Spaniens högsta domstol (Tribunal Supremo) i ett kassationsförfarande.

14 Den 1 januari 2004 upphörde RCI Europe att betala mervärdesskatt i Förenade kungariket på inträdesavgifter och årsavgifter från medlemmar med nyttjanderätt till tidsdelat boende i fast egendom belägen i Spanien. RCI Europe upphörde även att betala mervärdesskatt i Förenade kungariket på bytesavgifter från medlemmar som bytt sin nyttjanderätt till tidsdelat boende mot motsvarande nyttjanderätt till tidsdelat boende i fast egendom belägen i Spanien.

15 Den 23 mars 2005 beslutade Commissioners att beskattning skulle ske i syfte att ta ut så mycket mervärdesskatt som RCI Europe enligt Commissioners uppfattning borde ha deklarerat under år 2004 avseende inträdesavgifter och årsavgifter från medlemmar med nyttjanderätt till tidsdelat semesterboende i fast egendom belägen i Spanien och avseende bytesavgifter för nyttjanderätt till sådant tidsdelat semesterboende. Beskattningsbeslutet fattades den 5 april 2005 och avsåg ett belopp på 1 339 709 GBP.

16 Den 5 maj 2005 överklagade RCI Europe detta beslut till den hänskjutande domstolen.

17 Nämnda domstol har i beslutet om hänskjutande hänvisat till det oklara rättsläget i fråga om var RCI Europes tjänster ska anses tillhandahållas samt risken för att RCI Europes verksamhet på grund av detta oklara rättsläge påverkas negativt.

18 Under dessa omständigheter beslutade VAT and Duties Tribunal, London, att vilandeförklara målet och inge en begäran om förhandsavgörande avseende följande tolkningsfrågor:

"1) Vilka faktorer ska, inom ramen för de tjänster som [RCI Europe] tillhandahåller mot att medlemmarna i RCI Weeks-programmet betalar

- inträdesavgifter,
- årsavgifter och
- bytesavgifter,

beaktas vid bedömningen av om tjänsterna 'har samband med fast egendom' i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet ...?

2) Om någon eller samtliga tjänster som [RCI Europe] tillhandahåller 'har samband med fast egendom' i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet ..., är det den fasta egendom som lämnas till poolen, den fasta egendom som önskas i utbyte mot den som lämnas till poolen eller båda dessa kategorier som ska anses utgöra den fasta egendom som tjänsterna har samband med?

3) Om en tjänst 'har samband' med de båda nämnda kategorierna av fast egendom, hur ska tjänsten i så fall bedömas inom ramen för sjätte direktivet ...?

4) Hur ska man med hänsyn till medlemsstaternas olika uppfattningar enligt sjätte direktivet ... bedöma de transaktioner som innebär att en skattskyldig person mot erläggande av en 'bytesavgift' tillhandahåller följande tjänster:

- Tjänster som underlättar byte av en nyttjanderätt till ett tidsdelat semesterboende, som innehas av en medlem i ett bytesprogram som drivs av den skattskyldige, mot en nyttjanderätt till ett tidsdelat semesterboende, som innehas av en annan medlem i programmet, och/eller
- tillhandahållande av nyttjanderätter till bostäder som den skattskyldige har förvärvat från en skattskyldig tredje man i syfte att komplettera den bostadspool som medlemmarna i programmet har tillgång till?"

Prövning av tolkningsfrågorna

19 Den nationella domstolen har ställt frågorna för att få klarhet i var platsen för tillhandahållande av en tjänst, i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet, ska anses vara i fråga om tjänster tillhandahållna av en sammanslutning vars verksamhet består i att ordna så att dess medlemmar kan byta sina nyttjanderätter till tidsdelat semesterboende med varandra, för vilka sammanslutningen tar ut inträdesavgifter, årsavgifter och bytesavgifter av medlemmarna.

20 Det ska erinras om att artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster. Medan punkt 1 i denna artikel innehåller en generell regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda anknytningskriterier. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20, och av den 6 november 2008 i mål C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, REG 2008, s. I-0000, punkt 24).

21 Den nationella domstolen vill närmare bestämt få klarhet i vilka kriterier som ska beaktas när det fastställs huruvida tillhandahållandet av tjänster mot de betalningar som utförs inom programmet RCI Weeks som helhet innebär att tjänsterna har "samband" med fast egendom.

22 Såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 56 i sitt förslag till avgörande, följer det av en rimlig tolkning av tolkningsfrågorna att de har ställts för att få klarhet i vilken mån de olika former av avgifter som måste betalas av medlemmar som deltar i bytesprogrammet RCI Weeks kan anses motsvaras av olika tjänster som RCI Europe tillhandahåller.

23 De olika prestationer som parterna kommit överens om inom ramen för programmet RCI Weeks ska prövas var och en för sig med hänsyn till det ömsesidigt bindande rättsförhållande som generaladvokaten hänvisar till i punkt 57 i sitt förslag till avgörande.

24 Domstolen har redan fastställt att ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske "mot vederlag", i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och således anses vara skattepliktigt, endast om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska vederlaget för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (se, bland annat, dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994, s. I-743, punkt 14, av den 14 juli 1998 i mål C-172/96, First National Bank of Chicago, REG 1996, s. I-4387, punkterna 26–29, och av den 21 mars 2002 i mål C-174/00 Kennemer Golf, REG 2002, s. I-3293, punkt 39).

25 Under dessa omständigheter ska varje prestation som utförs inom ramen för programmet RCI Weeks prövas, dels för att identifiera de tjänster som RCI Europe tillhandahåller mot olika avgifter, dels för att bedöma dessa tjänsters särdrag mot bakgrund av de kriterier som anges i artikel 9 i sjätte direktivet.

De tjänster som RCI Europe tillhandahåller mot olika avgifter

26 Vad för det första beträffar inträdesavgifterna och årsavgifterna, anser RCI Europe att de tjänster som tillhandahålls mot att dessa avgifter erläggs inte uppvisar ett tillräckligt samband med viss fast egendom och därför inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 9.2 i sjätte direktivet. RCI Europe anser tvärtom att den generella regel som återfinns i artikel 9.1 i samma direktiv ska tillämpas, vilket innebär att platsen för tillhandahållande av de tjänster som hänför sig till registrering och inskrivning av nya medlemmar samt de årsavgifter som hör samman härmed är den plats där tjänsteleverantören har etablerat sin rörelse.

27 I likhet med RCI Europe anser Förenade kungariket att det inte föreligger något tillräckligt direkt samband mellan de tjänster som tillhandahålls mot att de avgifter som är i fråga i det nationella målet erläggs och viss fast egendom. Detta synsätt grundar sig bland annat på den omständigheten att RCI Europe erbjuder tillgång till ett slags marknad på vilken medlemmarna kan byta sina nyttjanderätter till tidsdelat boende med varandra.

28 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande följer det visserligen av en noggrann genomgång av RCI Europes affärsupplägg, såsom den själv detaljerat beskrivit det, att en medlem inledningsvis endast ges tillgång till bytesprogrammet RCI Weeks mot att inträdesavgiften erläggs. Det är emellertid även riktigt att deltagande i ett sådant program inte skulle fylla någon funktion för innehavaren av en nyttjanderätt till tidsdelat boende om denne inte hade för avsikt att byta sin nyttjanderätt mot andra medlemmars nyttjanderätter.

29 Det är dessutom i detta sammanhang som det ömsesidigt bindande avtalet mellan RCI

Europe och var och en av dess medlemmar ska beaktas. Även om de olika stadierna i programmet RCI Weeks beaktas, kvarstår nämligen det faktum att om det inte förelåg någon avsikt att göra ett byte av nyttjanderätter till tidsdelat boende med hjälp av den marknad som RCI Europe skapat, skulle inträdesavgifterna och årsavgifterna inte fylla någon funktion.

30 Det följer härvid av domstolens rättspraxis att beskattningsunderlaget för ett tillhandahållande av en tjänst utgörs av allt det som har erhållits som vederlag för tjänsten och att ett tillhandahållande av en tjänst är skattepliktigt endast om det finns ett direkt samband mellan tjänsten och vederlaget (dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council, REG 1988, s. 1443, punkterna 11 och 12, och domen i det ovannämnda målet Tolsma, punkt 13).

31 I målet vid den nationella domstolen tillhandahåller RCI Europe visserligen inte tjänsten omedelbart. Nämda sammanslutning har emellertid åtagit sig att i framtiden tillhandahålla tjänsten om någon av dess medlemmar begär det.

32 Innehavaren av en nyttjanderätt till tidsdelat boende har visserligen alltid möjlighet att hyra en annan egendom, när denne så önskar, och därvid erlagga en annan hyra för den egendomen. En sådan innehavare som deltar i programmet RCI Weeks och som regelbundet betalar årsavgiften har emellertid möjlighet att med hjälp av RCI Europe byta sin nyttjanderätt mot en annan medlems nyttjanderätt och därvid endast erlagga en bytesavgift. Medlemmen erlägger nämligen inträdesavgiften och årsavgiften mot att RCI Europe tillhandahåller eller kommer att tillhandahålla en tjänst i syfte att underlätta bytet av denne medlems nyttjanderätter till tidsdelat boende, så att denne kan undvika att hyra genom en tredje part.

33 Vid liknande förhållanden har domstolen klargjort att den omständigheten att en årsavgift är fast och inte kan hänföras till varje enskilt utnyttjande inte ändrar det förhållandet att det är fråga om ett ömsesidigt utbyte av prestationer mellan medlemmarna och tjänsteleverantören (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kennemer Golf, punkt 40). Årsavgifter som erläggs av medlemmar i en sammanslutning kan utgöra vederlag för sammanslutningens tillhandahållande av tjänster, även om de medlemmar som aldrig eller endast vid enstaka tillfällen utnyttjar sammanslutningens tjänster ändå är skyldiga att betala sin årsavgift (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kennemer Golf, punkt 42).

34 Härav följer att med detta synsätt ska inträdesavgifter och årsavgifter anses utgöra vederlag för deltagandet i ett program som ursprungligen inrättats i syfte att möjliggöra för varje medlem i RCI Europe att byta sin nyttjanderätt till tidsdelat boende mot andra sådana nyttjanderätter. Den tjänst som nämnda sammanslutning tillhandahåller består i att underlätta byte, och inträdesavgiften samt årsavgiften utgör det vederlag som medlemmen erlägger för denna tjänst.

35 Vad för det andra beträffar bytesavgiften, framhåller domstolen att den tjänst i utbyte mot vilken en medlem i RCI Europe betalar inträdesavgift består i själva bytet eller möjligheten att i framtiden delta i ett sådant byte, vilket är det huvudsakliga syftet för varje deltagare i programmet, eftersom tillgången till bytespoolen och den information som hör samman härmed är underordnade detta ändamål.

Tillämpning av artikel 9.2 a i sjätte direktivet

36 Domstolen erinrar om att den har fastslagit villkoren för tillämpning av denna bestämmelse på så sätt att det måste finnas ett "tillräckligt direkt" samband mellan det aktuella tillhandahållandet av tjänsten och den fasta egendomen. Det skulle nämligen strida mot systematiken i nämnda bestämmelse att låta varje tillhandahållande av en tjänst som i någon mån har samband, om än ett mycket svagt sådant, med fast egendom omfattas av denna specialbestämmelses

tillämpningsområde, eftersom ett stort antal tjänster på ett eller annat sätt har samband med fast egendom (dom av den 7 september 2006 i mål C-166/05, Heger, REG 2006, s. I-7749, punkt 23).

37 I målet vid den nationella domstolen är det svårt att fastställa förhållandet mellan RCI Europe och dess medlemmar utan att beakta syftet med detta förhållande. Det är dessutom utrett att nyttjanderätterna till tidsdelat boende avser fast egendom, och den omständigheten att dessa nyttjanderätter lämnas i byte mot motsvarande rättigheter utgör en prestation som har samband med fast egendom.

38 Den rättighetshavare som önskar byta sin nyttjanderätt till tidsdelat boende mot en annan medlems nyttjanderätt kontakter inte den andra medlemmen direkt, utan i stället RCI Europe. Det som skiljer programmet RCI Weeks från uthyrning genom en resebyrå är att den berörda personen inom ramen för detta program inte betalar för en resetjänst, utan för den tjänst som RCI Europe tillhandahåller i syfte att underlätta byte av personens nyttjanderätt till viss fast egendom. Härav följer att den fasta egendom med vilken den av RCI Europe tillhandahållna tjänsten har samband är den till vilken den rättighetshavare som önskar göra ett byte har nyttjanderätt.

39 Det ska även framhållas att beskattning i enlighet med logiken i bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av en tjänst i artikel 9 i sjätte direktivet ska ske, i den mån det är möjligt, där varorna och tjänsterna omsätts.

40 Härav följer att om huvudregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet tillämpades, skulle en ekonomisk aktör som RCI Europe utan svårighet helt kunna undvika att erlagga mervärdesskatt avseende sina tjänster genom att etablera sin rörelse utanför tillämpningsområdet för gemenskapens mervärdesskattesystem.

41 I målet vid den nationella domstolen omsätts inte tjänsterna där RCI Europe har etablerat sin rörelse, utan där den fasta egendom som den av bytestjänsten omfattade nyttjanderätten till tidsdelat boende avser är belägen. Vad beträffar inträdesavgiften, årsavgiften och bytesavgiften är den relevanta fasta egendomen den med avseende på vilken den berörda medlemmen i RCI Europe har nyttjanderätt till tidsdelat boende, vilken denne ställer till förfogande inom ramen för programmet RCI Weeks.

42 Vad beträffar tillhandahållande av nyttjanderätter till tidsdelat boende i bostäder som RCI Europe har förvärvat från skattskyldiga tredje män i syfte att komplettera den pool för bostadsbyte som medlemmarna i programmet har tillgång till, tar RCI Europe ut inträdesavgifter, årsavgifter och bytesavgifter från sina medlemmar endast med avseende på de nyttjanderätter till tidsdelat boende som varje medlem byter. RCI Europe tar således inte ut någon ersättning från tredje män som kan vara skattskyldiga för mervärdesskatt. När det gäller detta tillhandahållande av nyttjanderätter är RCI Europe nämligen inte, i samband med denna transaktion, skattskyldig för mervärdesskatt med avseende på bostäder som tredje man ställer till medlemmarnas förfogande.

43 Under dessa omständigheter ska tolkningsfrågorna besvaras på så sätt att artikel 9.2 a i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att platsen för tillhandahållandet av tjänster tillhandahållna av en sammanslutning vars verksamhet består i att ordna så att dess medlemmar kan byta sina nyttjanderätter till tidsdelat semesterboende med varandra, för vilka sammanslutningen som vederlag tar ut inträdesavgifter, årsavgifter och bytesavgifter av medlemmarna, är den plats där den fasta egendom är belägen i vilken den berörda medlemmen innehar en nyttjanderätt till tidsdelat boende.

Rättegångskostnader

44 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett

led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 9.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas på så sätt att platsen för tillhandahållandet av tjänster tillhandahållna av en sammanslutning vars verksamhet består i att ordna så att dess medlemmar kan byta sina nyttjanderätter till tidsdelat semesterboende med varandra, för vilka sammanslutningen som vederlag tar ut inträdesavgifter, årsavgifter och bytesavgifter av medlemmarna, är den plats där den fasta egendom är belägen i vilken den berörda medlemmen innehar en nyttjanderätt till tidsdelat boende.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.