

Mål C-270/09

MacDonald Resorts Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

(begäran om förhandsavgörande från Court of Session (Scotland))

"Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 B b – Uthyrning av fast egendom – Försäljning av avtalsrättigheter som kan omvandlas till tillfällig användning av semesterlägenheter"

Sammanfattning av domen

1. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Skattepliktiga transaktioner – Tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag – Mervärdesskattens utkrävbarhet*

(Rådets direktiv 77/388, artiklarna 2.1, 9.2 a och 10.2 första stycket)

2. *Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag som anges i sjätte direktivet – Undantag från skatteplikt för uthyrning av fast egendom*

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 B b)

1. Tjänster som en aktör tillhandahåller inom ramen för ett optionsprogram, bland vilka det typiska tillhandahållande förekommer som består i tilldelning av avtalade rättigheter, så kallade poänggrätter, vilka ger den andra avtalsparten möjlighet att erhålla poäng som varje år kan omvandlas till en rätt att tillfälligt använda en lägenhet i tjänstetillhandahållarens turistanläggningar, eller att erhålla logi på hotell eller andra tjänster från tillhandahållaren vilka inte preciseras i avtalshandlingarna, ska kvalificeras vid den tidpunkt då den kund som deltar i ett sådant system omvandlar sina initialt förvärvade rättigheter till en tjänst som nämnda aktör erbjuder. När dessa rättigheter omvandlas till logi på ett hotell eller till en rätt att tillfälligt använda en anläggning, är dessa tillhandahållanden att anse som tillhandahållanden som har samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, tillhandahållanden vilka äger rum på den plats där detta hotell eller denna anläggning är belägen.

I ett sådant system, där det formellt sett inte sker något byte av andelsrättigheter, sker nämligen förvärvet av "poänggrätter" inom ramen för optionsprogrammet i avsikt att dessa ska användas för omvandling till tjänster som erbjuds inom detta program. Den egentliga tjänsten för vilken "poänggrätter" förvärvas, är alltså den som består i att ställa de olika möjliga vederlag som kan erhållas tack vare poängen från dessa rättigheter till förfogande för dem som deltar i detta program. Något fullständigt tillhandahållande av denna tjänst har nämligen inte skett förrän dessa poäng har omvandlats. Härav följer att det, i de fall där tjänsten består i logi på hotell eller en rätt att tillfälligt använda en anläggning, är den tidpunkt då poängen omvandlas till konkreta tjänster som det uppstår ett samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det vederlag som kunden

utger, bestående i poäng från tidigare förvärvade rättigheter.

Dessutom gäller, å ena sidan, att kunden, vid tidpunkten för förvärvet av "poänggrätter", inte kan ha någon exakt kännedom om vilka anläggningar eller andra tjänster som finns att tillgå under ett visst år och inte heller om värdet, räknat i poäng, på en vistelse vid en av dessa anläggningar eller på dessa tjänster, och, å andra sidan, att det är den som tillhandahåller tjänsten som fastställer hur anläggningarna och tillgängliga tjänster ska klassificeras i poäng. Kundens val begränsas därmed till de anläggningar eller tjänster som med hänsyn till de poäng vederbörande förfogar över är tillgängliga för honom. De avgörande faktorerna för att mervärdesskatt ska kunna tas ut har således inte fastställts vid tidpunkten för det initiala förvärvet av sådana rättigheter som "poänggrätterna". Eftersom den egentliga tjänsten alltså inte erhålls förrän kunden omvandlar de poäng som följer av "poänggrätterna" och som han förvärvat i ett tidigare skede, inträder inte den beskattningsgrundande händelsen och skatten kan inte tas ut förrän vid denna tidpunkt, såsom föreskrivs i artikel 10.2 första stycket i sjätte direktivet.

Härav följer att det i ett sådant system endast är när kunden omvandlar de poäng som följer av de tidigare förvärvade rättigheterna till en tillfällig användning av en anläggning, till logi på ett hotell eller till någon annan tjänst som det kan fastställas vilka mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga på transaktionen utifrån den typ av tjänst som tillhandahålls. Platsen för tillhandahållandet är bland annat orten för den anläggning eller det hotell där kunden erhåller vistelserätt efter omvandling av dessa poäng.

(se punkterna 17, 23, 27–30, 32, 33, 42 och 53 samt punkt 1 i domslutet)

2. I ett sådant system som optionsprogrammet – där det typiska tillhandahållandet består i tilldelning av avtalade rättigheter, så kallade poänggrätter, vilka ger den andra avtalsparten möjlighet att erhålla poäng som varje år kan omvandlas till en rätt att tillfälligt använda en lägenhet i tjänstetillhandahållarens turistanläggningar, eller att erhålla logi på hotell eller andra tjänster från tillhandahållaren vilka inte preciseras i avtalshandlingarna – utgör tillhandahållandet av de berörda tjänsterna, när kunden omvandlar sina initialt förvärvade rättigheter till en rätt att tillfälligt använda en anläggning, uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Denna bestämmelse hindrar dock inte att medlemsstaterna undantar detta tillhandahållande från undantaget från skatteplikt.

En rätt att tillfälligt använda en anläggning som erhållits i utbyte mot initialt förvärvade rättigheter uppfyller nämligen de krav som gäller för uthyrning eftersom kunden, när denna väl har omvandlat sina poäng till en sådan rättighet, har företrädde till nyttjandet av en fastighet som om han vore ägare av den och rätt att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt, och eftersom nämnda rätt till användande följaktligen uppvisar kännetecknen som motsvarar begreppet uthyrning i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Vad gäller det i punkt 1 i denna bestämmelse föreskrivna undantaget från undantagen från skatteplikt, vilket förutom logi inom hotellbranschen rör transaktioner avseende logi inom andra branscher med liknande funktion, bör uttrycket "branscher med liknande funktion" ges en vid tolkning, eftersom dess syfte är att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi, liknande – och således potentiellt konkurrerande med – det som tillhandahålls inom hotellbranschen, beskattas. Vid definitionen av sådant tillhandahållande av logi som ska beskattas med avvikelse från undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom, i enlighet med artikel 13 B b punkt 1 i sjätte direktivet, åtnjuter medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning. Det ankommer följaktligen på dem att vid införlivandet av denna bestämmelse införa de kriterier som de anser lämpliga för att upprätthålla distinktionen mellan skattepliktiga och ej skattepliktiga transaktioner, det vill säga utarrendering och uthyrning av fast egendom. Artikel 13 B b i sjätte direktivet hindrar alltså inte en

medlemsstat från att ta ut mervärdesskatt på en vederlagsbetingad överlåtelse av rätten att tillfälligt använda anläggningar som ägs av tredje man.

(se punkterna 47, 49–52 och 54 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 16 december 2010 (*)

”Mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 B b – Uthyrning av fast egendom – Försäljning av avtalsrättigheter som kan omvandlas till tillfällig användning av semesterlägenheter”

I mål C-270/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Court of Session (Scotland) (Förenade kungariket) genom beslut av den 10 juli 2009, som inkom till domstolen den 14 juli 2009, i målet

MacDonald Resorts Ltd

mot

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (referent), M. Ilešić och M. Berger,

generaladvokat: V. Trstenjak,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 juni 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- MacDonald Resorts Ltd, genom C. Tyre, QC, och D. Small, advocate,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Hathaway och F. Penlington, båda i egenskap av ombud, biträdda av P. Mantle, barrister,
- Greklands regering, genom G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou och S. Spyropoulos, samtliga i egenskap av ombud,

- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,
 - Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,
- och efter att den 7 september 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2, 9, 10 och 13 B 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 (EGT L 15, 2002, s. 24) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan MacDonald Resorts Ltd (nedan kallat MRL) och Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (skattemyndigheterna i Förenade kungariket) angående de bestämmelser om mervärdesskatt som är tillämpliga på vissa av MRL tillhandahållna tjänster.

Tillämpliga bestämmelser

3 I artikel 9 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”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 I artikel 10.1 och 10.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

”1. a) Med skattskyldighetens inträde avses den omständighet som enligt lagen innebär att skatt kan tas ut.

b) Uttag av skatt kan göras när skattemyndigheten enligt lag får rätt att i ett givet ögonblick göra anspråk på skatt från den skattskyldige; detta hindrar inte att tidpunkten för betalning får skjutas upp.

2. Skattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs. Leveranser av andra varor än sådana som avses i artikel 5.4 b och tillhandahållande av tjänster som leder till flera successiva avräkningar eller betalningar skall anses ha genomförts vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänförs till. Medlemsstaterna får fastställa bestämmelser om att kontinuerliga leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster som sker över en viss tidsperiod i vissa fall skall anses vara utförda åtminstone med ett

års intervaller.

Då en betalning skall ske a conto innan varorna har levererats eller tjänsterna är utförda, kan skatt tas ut vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

Med avsteg från ovanstående bestämmelser får medlemsstater föreskriva att skatten för vissa transaktioner eller vissa kategorier av skattskyldiga personer kan tas ut, antingen

- senast när fakturan utfärdas,
- senast vid mottagandet av köpeskillingen, eller,
- om någon faktura inte har utfärdats, eller utfärdas för sent, inom en angiven period från dagen för skattskyldighetens inträde.”

5 Enligt artikel 13 B i sjätte direktivet gäller följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som camping-platser,
2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,
3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,
4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

MRL:s verksamhet

6 MRL är ett bolag med säte i Förenade kungariket. Bolaget är registrerat för mervärdesskatt i denna medlemsstat och för IVA som är den spanska motsvarigheten till mervärdesskatt.

7 Den verksamhet som MRL bedriver i Förenade kungariket och i Spanien avser saluföring av nyttjanderätter till tidsdelat boende (så kallad timesharing) avseende bostäder i turistanläggningar belägna i dessa två medlemsstater (nedan kallade andelsrättigheter). MRL använder samma avtalshandlingar i Förenade kungariket som i Spanien.

8 Sedan den 3 oktober 2003 saluför MRL en ny produkt i form av ett ”optionsprogram” som benämns ”Options by Macdonald Hotels and Resorts” (optioner hos Macdonald Hotels and Resorts) (nedan kallat optionsprogrammet). Detta program har införts i syfte att på ett bättre sätt

utnyttja lagret av osålda andelsrättigheter och att erbjuda MRL:s kunder större flexibilitet vid valet av logi vid bolagets anläggningar, framför allt beträffande val av anläggning och boendeperiod.

9 MRL har i syfte att genomföra optionsprogrammet bildat en klubb som också den har fått benämningen "Options by Macdonald Hotels and Resorts" (nedan kallad klubben). Denna har formen av ett ideellt organ som inte utgör något rättssubjekt och som regleras av skrivna stadgar (nedan kallade stadgarna). Enligt dessa har klubben som huvudsakligt ändamål för sin verksamhet "att säkerställa rätten för medlemmarna att boka semesterboende och andra därmed sammanhängande förmåner för specifika perioder varje år under en tid om 30 år som anges nedan enligt [optionsprogrammet] sådant det definieras i dessa stadgar".

10 Av beslutet om hänskjutande framgår att de huvudsakliga kännetecknen för nämnda stadgar och de avtal som hänför sig till dessa kan beskrivas enligt följande:

- Klubben har bildats för en period av 30 år mellan den 3 oktober 2003 och den 2 oktober 2033.
- MRL är den medlem som grundade klubben och som har behörighet och ansvar att leda klubbens verksamhet, handha dess angelägenheter och förvalta optionsprogrammet samt att vidta nödvändiga åtgärder för detta ändamål.
- I egenskap av medlem som grundade klubben har MRL utsett en trustee (nedan kallad förvaltaren) och på honom överlåtit andelsrättigheterna i sin bostadspark, vilken omfattas av systemet med tidsdelat boende. Enligt stadgarna har MRL rätt till "poänggrätterna" som hör till dessa bostäder. MRL får överlåta dessa till medlemmarna.
- MRL:s kunder som ansöker om att ansluta sig till optionsprogrammet och uppfyller villkoren därför blir medlemmar i klubben. De förvärvar "poänggrätter" antingen genom en överlåtelse som ombesörjs av MRL, eller genom deponering av andelsrättigheter till fasta andelsveckor hos förvaltaren.
- MRL ska sätta ett värde på alla andelsveckor som är tillgängliga för medlemmarna. Dessa värden uttrycks som ett visst antal poäng beroende på belägenhet, standard, slag av boende och tid på året. Medlemmarna gottskrivs varje år ett antal poäng i förhållande till sina poänggrätter. De kan omvandla dessa poäng till en rätt att utnyttja en viss bostad under vald tid som de väljer inom ramen för vad deras poäng och disponibla andelsveckor tillåter. Uttrycket "poänggrätter" avser således medlemmarnas rätt att varje år gottskrivas ett visst antal poäng så att de kan utöva rätten att använda en bostad under det året.
- Förvärv av medlemskap i optionsprogrammet är inte förenat med någon inträdesavgift, men en ny medlem måste vid ansökan om medlemskap förvärva "poänggrätter". Detta kan ske på två sätt. Antingen kan vederbörande förvärva poänggrätter från MRL (för närvarande för 2,50 pund per poängrätt med förbehåll för marknadsföringsrabatter). Ett sådant förvärv sker inom ramen för ett "avtal om försäljning av poäng" som ingås mellan den nya medlemmen och MRL, eller så erhåller den nya medlemmen "poänggrätter" i utbyte mot att han hos förvaltaren deponerar andelsrättigheter som tidigare förvärvats från MRL och mot att han betalar "prioriteringsavgift".
- Denna andra metod kan genomföras på två olika sätt. Dels kan en befintlig innehavare av andelsrättigheter som förvärvats från MRL överföra det boende som rättigheterna avser till optionsprogrammet genom att ingå ett "prioriteringsavtal" med MRL och på det sättet erhålla "poänggrätter" som är hänförliga till andelsrättigheterna. Dels kan en person som inte äger några andelsrättigheter ingå ett "återköps- och prioriteringsavtal" med MRL, varigenom han förvärvar sådana rättigheter och samtidigt överför dem till optionsprogrammet. Medlemmar som ingått något

av dessa avtal betecknas som "prioriterade medlemmar". Sådana medlemmar bibehåller rätten att använda de andelsrättigheter som de överfört till optionsprogrammet under det aktuella året, och kan utnyttja denna rätt under de två första månaderna i varje år. I annat fall erhåller vederbörande ett antal poäng som kan användas för annat boende i optionsprogrammet med motsvarande värde. I den mån den prioriterade medlemmen har deponerat sina andelsrättigheter hos förvaltaren ställs dessa till förfogande för övriga medlemmar vilka kan omvandla sin poäng i syfte att använda den berörda bostaden under de veckor som svarar mot andelsrättigheterna.

– Vanliga medlemmar åtar sig att betala årliga förvaltningsavgifter baserat på de "poänggrätter" de innehar samt transaktionsavgifter för bokning av boende vid omvandling av poängen. Betalning erläggs till MRL i Skottland.

– Vanliga medlemmar kan dessutom alltid förvärva ytterligare "poänggrätter" av MRL.

– MRL kan tillåta att medlemmarna får byta ut poäng mot boende på hotell som drivs av MRL eller mot andra förmåner. I praktiken ger MRL därmed medlemmarna rätt att upp till tio månader i förväg begära att deras poäng för boende ska bytas mot vistelse på något av över 70 hotell under tre, fyra eller sju nätter beroende på tillgång. Det antal poäng som krävs för en bokning varierar enligt en specifik klassificering av de aktuella hotellen. När bokningen godkänts ansvarar MRL för kostnaden för login gentemot hotellet.

– Medlemmarna kan spara poäng som inte använts under ett år till nästföljande år. Hela deras poänginnehav kan sparas om begäran görs senast nio månader före utgången av det då löpande året. Upp till 50 procent kan sparas om begäran sker mellan nio och tre månader före utgången av det då löpande året.

– Omvänt kan medlemmarna senast tre månader före utgången av året låna poäng till värdet av de poäng de har rätt till nästföljande år och därigenom göra en bokning som kräver fler poäng än vad de äger under innevarande år. De ska därvid betala de beräknade förvaltningsavgifterna för det kommande året när bokningen görs.

– MRL kan tillse att klubbens medlemmar får tillträde till ett externt program (det vill säga som sköts av en tredje man) för utbyte av andelsrättigheter. MRL har därför inlett samarbete med ett program kallat "Interval International". Genom anslutning till optionsprogrammet erhåller medlemmarna därigenom utan extra kostnad medlemskap under två år i Interval International. Därefter kan de fortsätta att vara medlemmar i Interval International genom separat avtal och på egen bekostnad. Medlemskap i Interval International ger medlemmarna i optionsprogrammet rätt att byta ut andelsveckor enligt optionsprogrammet, för vilka de har omvandlat sina poäng under ett visst år, mot boende som tillhandahålls av andra medlemmar i Interval International. MRL har rätt att avbryta eller förändra ett samarbete med ett externt andelsprogram som inletts av MRL.

– MRL har rätt att när som helst ta bort andelsveckor som motsvaras av andelsrättigheter vilka deponerats hos förvaltaren. MRL är emellertid skyldigt att se till att det finns tillräckligt med bostäder som svarar mot det totala antalet "poänggrätter" som innehas av MRL och de vanliga medlemmarna. MRL får också bestämma och ändra klassificeringen av anläggningar i poänghänseende, och ändra poängsättningen och "poänggrätterna" genom att i lika mån öka eller minska deras antal samtidigt som deras värde bibehålls.

Förfarandet vid de nationella myndigheterna

11 Målet vid den nationella domstolen avser en adekvat kvalificering i mervärdesskattehänseende av vissa tjänster som MRL tillhandahåller inom ramen för sin verksamhet avseende överlåtelse av andelsrättigheter. Målet gäller även frågan var platsen för

tillhandahållandet ska anses vara belägen.

12 Målet har sin upprinnelse i ett beslut som Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs fattade i mars år 2004, enligt vilket MRL:s överlåtelse av poänggrätter utgör ett skattepliktigt tillhandahållande av förmåner som följer av ett medlemskap i en klubb, och enligt vilket platsen för detta tillhandahållande ska anses vara belägen i Förenade kungariket.

13 MRL överklagade detta beslut till VAT and Duties Tribunal i Edinburgh som avslog överklagandet den 16 juni 2006.

14 VAT Tribunals avgörande överklagades till Court of Session (Scotland), som beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska klagandens tillhandahållande av en tjänst i enlighet med [Klubbens] stadgar och därtill hörande avtal, som består i ett beviljande av avtalsrättigheter (så kallade poänggrätter) vilka ger köparen rätt att förvärva poäng som varje år kan omvandlas till en rätt att bo i och utnyttja andelsbostäder i klagandens turistanläggningar, anses utgöra utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet ... [eller] beviljande av medlemskap i en klubb, eller [ska tillhandahållandet] betraktats på [ytterligare] något annat sätt?

2) Påverkas svaret på fråga 1 av att:

[–] avtalsrättigheterna i vissa fall förvärvas i utbyte mot att kunden hos MRL deponerar redan existerande ... [andelsrättigheter] till besittning avseende bostäder ... belägna på en viss ort för en eller flera bestämda veckor,

[–] kunden ett visst år kan besluta att inte omvandla alla eller delar av sina poäng det året till andelsrättigheter till besittning, utan i stället välja att öka antalet poäng som vederbörande kan göra anspråk på nästföljande år eller, med förbehåll för de avtalsvillkor som gäller [inom ramen för] [optionsprogrammet] under ett visst år, öka det antalet poäng som vederbörande kan åtnjuta det året genom att 'låna' poäng ... som kommer att tilldelas honom nästföljande år,

[–] de anläggningar som berörs av omvandlingen till andelsrättigheter till besittning kan ändras mellan den tidpunkt då 'poänggrätterna' förvärvas och den tidpunkt då dessa poäng omvandlas,

[–] det antal poäng som kunden kan göra anspråk på varje år kan ändras av den som tillhandahåller tjänsten, på de avtalsvillkor som gäller för [optionsprogrammet],

[–] klaganden ibland kan ombesörja att personer som innehar 'poänggrätter' får tillgång till ett [annat] program för byte av andelsrättigheter,

[–] klaganden ibland kan ombesörja att personer som innehar 'poänggrätter' får byta sina poäng mot boende på hotell som drivs av klaganden eller mot andra förmåner som klaganden tillhandahåller?

3) a) När en skattskyldig person ... tillhandahåller tjänster som anges i frågorna 1 och 2 ovan, har då dessa 'tjänster samband med fast egendom' i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet ... [?]

b) [Om svaret är jakande], hur bestäms platsen för tillhandahållandet när medlemmarna i [nämnda klubb] kan utöva sina avtalsrättigheter genom att välja andelsrättigheter till besittning i mer än en medlemsstat och det inte är känt vid tiden för tillhandahållandet av tjänsten vilken bostad som kommer att väljas?"

Prövning av tolkningsfrågorna

15 Den nationella domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, dels för att få en precisering av hur sådana tjänster som de som är i fråga i målet vid densamma ska kvalificeras och var platsen för tillhandahållandet av dessa tjänster ska anses vara belägen, dels för att få klarhet i huruvida de undantag som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet är tillämpliga på detta tillhandahållande.

Kvalifikationen och platsen för tillhandahållandet

16 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap". Domstolen har i det avseendet redan fastställt att ett tillhandahållande av tjänster ska anses ske "mot vederlag", i den mening som avses i denna bestämmelse, 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 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 1998, s. I?4387, punkt 26, och av den 21 mars 2002 i mål C?174/00, Kennemer Golf, REG 2002, s. I?3293, punkt 39).

17 Det typiska tillhandahållandet av den slags tjänst som omfattas av det avtal som är i fråga i det nationella målet består i tilldelning av avtalade rättigheter, så kallade poänggrätter, vilka ger den andra avtalsparten möjlighet att erhålla poäng som varje år kan omvandlas till en rätt att tillfälligt använda en lägenhet i tjänstetillhandahållarens turistanläggningar, eller att erhålla logi på hotell eller andra tjänster från tillhandahållaren vilka inte preciseras i avtalshandlingarna.

18 Under dessa förhållanden ska de olika delarna av nämnda avtal prövas för att avgöra vilka tjänster som tillhandahålls i utbyte mot den av tillhandahållaren uppburna ersättningen. Domstolen kommer härvid att tillämpa den metod som generaladvokaten använder i punkt 52 i sitt förslag till avgörande och identifiera de olika ersättningsformer som föreskrivs i avtalet.

19 Av beslutet om hänskjutande framgår att kunden inom ramen för optionsprogrammet kan bli innehavare av "poänggrätter", antingen genom att förvärva dem från MRL mot betalning av ett förvärvspris, eller genom att deponera andelsrättigheter avseende fasta veckor hos förvaltaren och betala en "prioriteringsavgift".

20 I det senare fallet kan "poänggrätter" förvärfvas av en person som redan innehar andelsrättigheter och som överför dessa rättigheter till optionsprogrammet inom ramen för ett "prioriteringsavtal" som ingås med MRL. Från den tidpunkt då personen förvärvar rättigheter i optionsprogrammet bryts i princip bandet mellan vederbörande och just de andelsrättigheter som möjliggjort detta förvärv.

21 Sistnämnda kännetecken skiljer visserligen optionsprogrammet från det system som var i fråga i det mål som utmynnade i dom av den 3 september 2009 i mål C?37/08, RCI Europe (REG 2009, s. I?7533), till vilken MRL hänvisat. MRL:s tillträde till optionsprogrammet följer nämligen uteslutande av förvärvet av poäng, och det är dessa poäng som senare kan omvandlas till tjänster som MRL tillhandahåller inom ramen för samma program. De poäng som innehavare av "poänggrätter" kan göra anspråk på återspeglar sålunda värdet på en vistelse vid en viss anläggning eller andra tjänster som MRL tillhandahåller, samtidigt som de utgör ett slags betalningsmedel som kunderna använder för att bland annat förvärva en rätt att tillfälligt använda

en anläggning. Det system som var i fråga i det ovannämnda målet RCI Europe utgjorde däremot endast ett system för utbyte av andelsrättigheter.

22 Denna åtskillnad utesluter dock inte att samma bedömningskriterium används, det vill säga kriteriet avseende medlemmarnas yttersta avsikt med betalningen för erhållna tjänster (domen i det ovannämnda målet RCI Europe, punkt 29).

23 Genom att tillämpa detta kriterium i ett sådant system som det i det nationella målet, där det formellt sett inte sker något byte av andelsrättigheter, förefaller förvärvet av "poänggrätter" inom ramen för optionsprogrammet ske i avsikt att dessa ska användas för omvandling till tjänster som erbjuds inom detta program.

24 Som generaladvokaten påpekar i punkt 74 i sitt förslag till avgörande ingår inte kunden det initiala avtalet med avsikt att samla poäng, utan för att tillfälligt använda en anläggning eller erhålla andra tjänster som väljs vid en senare tidpunkt. Köp av "poänggrätter" är alltså inte ett ändamål i sig för kunden. Förvärvet av sådana rättigheter och omvandlingen av poäng ska anses utgöra transaktioner i ett tidigare skede, som kunden genomför i syfte att kunna göra anspråk på en tillfällig rätt att använda en anläggning, logi på ett hotell eller någon annan tjänst.

25 Det är alltså i slutskedet av denna omvandling som köparen av "poänggrätter" erhåller föreskrivet vederlag för sin ursprungliga betalning.

26 Av domstolens praxis framgår 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 (se, för ett liknande resonemang, 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 14).

27 Det förefaller alltså som om den egentliga tjänsten, i ett sådant system som optionsprogrammet för vilken "poänggrätter" förvärvas, är den som består i att ställa de olika möjliga vederlag som kan erhållas tack vare poängen från dessa rättigheter till förfogande för dem som deltar i detta program. Något fullständigt tillhandahållande av denna tjänst har nämligen inte skett förrän dessa poäng har omvandlats.

28 Härav följer att det, i de fall där tjänsten består i logi på hotell eller en rätt att tillfälligt använda en anläggning, är den tidpunkt då poängen omvandlas till konkreta tjänster som det uppstår ett samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det vederlag som kunden utger, bestående i poäng från tidigare förvärvade rättigheter.

29 Vad dessutom beträffar ett sådant system som det som är i fråga i det nationella målet, konstaterar domstolen dels att kunden, vid tidpunkten för förvärvet av "poänggrätter", inte kan ha någon exakt kännedom om vilka anläggningar eller andra tjänster som finns att tillgå under ett visst år och inte heller om värdet, räknat i poäng, på en vistelse vid en av dessa anläggningar eller på dessa tjänster. Å andra sidan är det MRL som fastställer hur anläggningarna och tillgängliga tjänster ska klassificeras i poäng, och kundens val begränsas därmed till de anläggningar eller tjänster som med hänsyn till de poäng vederbörande förfogar över är tillgängliga för honom.

30 Under dessa förhållanden har inte de avgörande faktorerna för att mervärdesskatt ska kunna tas ut fastställts vid tidpunkten för det initiala förvärvet av sådana rättigheter som "poänggrätterna", och en tillämpning av artikel 10.2 andra stycket i sjätte direktivet är därmed utesluten.

31 Som framgår av domen av den 21 februari 2006 i mål C-419/02, BUPA Hospitals och Goldsbrough Developments (REG 2006, s. I-1685), krävs nämligen för att skatten ska kunna tas ut i ett sådant fall att samtliga omständigheter avseende skattskyldighetens inträde, det vill säga avseende den framtida leveransen av varor eller det framtida utförandet av tjänster, redan är kända och, i synnerhet, att varorna och tjänsterna således har angetts med precision. Betalning a conto för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som ännu inte tydligt har identifierats är således inte mervärdesskattepliktig (domen i det ovannämnda målet BUPA Hospitals och Goldsbrough Developments, punkt 50).

32 Eftersom den egentliga tjänsten alltså inte erhålls förrän kunden omvandlar de poäng som följer av "poänggrätterna" och som han förvärvat i ett tidigare skede, inträder inte den beskattningsgrundande händelsen och skatten kan inte tas ut förrän vid denna tidpunkt, såsom föreskrivs i artikel 10.2 första stycket i sjätte direktivet.

33 Härav följer att det i ett sådant system endast är när kunden omvandlar de poäng som följer av de tidigare förvärvade rättigheterna till en tillfällig användning av en anläggning, till logi på ett hotell eller till någon annan tjänst som det kan fastställas vilka mervärdesskattebestämmelser som är tillämpliga på transaktionen utifrån den typ av tjänst som tillhandahålls. Platsen för tillhandahållandet är bland annat orten för den anläggning eller det hotell där kunden erhåller vistelserätt efter omvandling av dessa poäng.

34 Som generaladvokaten påpekar i punkterna 79–86 i sitt förslag till avgörande kan tillämpningen av denna princip visserligen leda till svårigheter, exempelvis i form av ett behov att för varje omvandling av poäng göra om de av kunden omvandlade poängen till ett penningvärde motsvarande värdet på "poänggrätterna" eller problem som följer av att talen för att omvandla "poänggrätter" till poäng inte är transparenta. Svårigheter kan även uppstå till följd av att inkomsten inte taxeras under en potentiellt långvarig period. Det faktum att mervärdesskattesatserna varierar mellan tidpunkten då "poänggrätterna" förvärvas och omvandlingen av motsvarande poäng, samt den eventualiteten att kunden inte omvandlar sina poäng kan likaså ge upphov till problem.

35 Sådana svårigheter kan emellertid inte motivera valet av en sådan lösning som MRL föreslagit, vilken innebär att platsen för tillhandahållandet ska fastställas med tillämpning av en metod för en schablonmässig fördelning baserad på den bostadspark som är disponibel vid tidpunkten för förvärvet av "poänggrätterna".

36 Tillämpningen av en sådan metod leder även den till flera slags svårigheter och medför dessutom risker för missbruk eftersom det är möjligt för en skattskyldig person att i nämnda park inkludera bostäder som uppges vara tillgängliga men oanvända, vilka är belägna i stater som inte står under Europeiska unionens kontroll i skattehänseende.

37 En sådan fördelningsmetod saknar dessutom uttryckligt rättsligt stöd i sjätte direktivet. Den kan nämligen endast motiveras av den förenkling av det administrativa arbetet som MRL krävt för fullgörandet av sina skyldigheter gentemot skattemyndigheterna.

38 Domstolen erinrar i detta sammanhang om att ett sådant företag som MRL, enligt avdelning XIII i sjätte direktivet, åläggs att i egenskap av skattskyldig person fullgöra ett visst antal förpliktelser, däribland den i artikel 22.2 i nämnda direktiv föreskrivna skyldigheten att "föra tillräckligt detaljerade räkenskaper för att mervärdesskatt skall kunna tillämpas och kontrolleras av skattemyndigheterna".

39 För att uppfylla denna skyldighet ska alltså ett sådant företag inge räkenskaper som gör det möjligt att med ett tillräckligt mått av insyn identifiera beskattningsunderlaget, vilket är en absolut

förutsättning för att det gemensamma mervärdesskattesystemet ska fungera.

40 Det ska tilläggas att medlemsstaterna inte saknar medel för att möta eventuell underlåtenhet att samarbeta från de skattskyldigas sida. Principen om ett gemensamt system för mervärdesskatt utgör nämligen inte något hinder för medlemsstaterna att införa påföljder för oegentligheter i samband med mervärdesskattedeklarationen. Tvärtom anges det i artikel 22.8 i sjätte direktivet att medlemsstaterna får ålägga andra skyldigheter som de finner nödvändiga för riktig debitering och uppbörd av skatt (dom av den 15 januari 2009 i mål C-502/07, K-1, REG 2009, s. I-161, punkt 20).

41 Det ska slutligen påpekas att enligt artikel 80.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) får medlemsstaterna, för att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt, vidta åtgärder för att beskattningsunderlaget för tillhandahållande av tjänster, där det föreligger organisatoriska band, äganderättsliga band, band på grund av medlemskap, finansiella band eller juridiska band, enligt medlemsstatens definition i vissa fall ska motsvara marknadsvärdet.

42 Med hänsyn till samtliga ovan anförda omständigheter ska tillhandahållande av tjänster av en sådan aktör som MRL inom ett sådant system som optionsprogrammet, kvalificeras vid den tidpunkt då en kund som deltar i ett sådant system omvandlar sina initialt förvärvade rättigheter till en tjänst som nämnda aktör erbjuder. När dessa rättigheter omvandlas till logi på ett hotell eller till en rätt att tillfälligt använda en anläggning, är dessa tillhandahållanden att anse som tillhandahållanden som har samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet, vilka äger rum på den plats där detta hotell eller denna anläggning är belägen.

Huruvida undantag från skatteplikt enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet är möjligt

43 När det gäller överlåtelse av sådana rättigheter som de "poänggrätter" som är i fråga i det nationella målet, ska det, i den mån dessa kan användas för logi på hotell, påpekas att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet uttryckligen utesluts genom punkt 1 i denna bestämmelse när det gäller logitransaktioner inom hotellbranschen.

44 När däremot sådana rättigheter utnyttjas för tillfällig användning av en anläggning ska det fastställas huruvida överlåtelsen av dessa rättigheter ska kvalificeras som "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i nämnda artikel 13 B b, och huruvida undantag från de i denna bestämmelse föreskrivna undantagen är tillämpliga.

45 Det ska inledningsvis erinras om att de uttryck som används i bestämmelserna om undantag i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna princip enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag (se, bland annat, dom av den 3 mars 2005 i mål C-472/03, Arthur Andersen, REG 2005, s. I-1719, punkt 24, av den 9 februari 2006 i mål C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I-1385, punkt 13, och av den 13 juli 2006 i mål C-89/05, United Utilities, REG 2006, s. I-6813, punkt 21).

46 Av fast rättspraxis framgår att det grundläggande kännetecknet för "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet är att den andra avtalsparten erhåller rätten att för en avtalad tidsperiod och mot ersättning nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, uthyrning av fast egendom "Goed Wonen", REG 2001, s. I-6831, punkt 55, av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 21, och av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collins, REG 2003, s. I-5965, punkt 25). För bedömningen av huruvida ett visst avtal

motsvarar denna definition ska transaktionens samtliga kännetecken beaktas samt de omständigheter under vilka transaktionen sker. Det avgörande är härvid den ifrågavarande transaktionens objektiva natur, oberoende av hur parterna har kvalificerat densamma (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Cantor Fitzgerald International, punkt 33).

47 I ett sådant sammanhang som det i det nationella målet, uppfyller en rätt att tillfälligt använda en anläggning som erhållits i utbyte mot initialt förvärvade rättigheter de krav som gäller för uthyrning, eftersom den uppvisar kännetecknen för begreppet "uthyrning" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Det framgår nämligen av de omständigheter som den hänskjutande domstolen redovisat att när en medlem väl har omvandlat sina poäng till en sådan rättighet, har vederbörande företräde till nyttjandet av en fastighet som om han vore ägare av den och rätt att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt.

48 Som generaladvokaten påpekar i punkt 106 i sitt förslag till avgörande gäller att en kund som inom ramen för ett sådant system som det i det nationella målet förvärvat "poänggrätter" gör detta i syfte att definitivt erhålla rätt att tillfälligt använda en semesteranläggning. För att kvalificera överlåtelsen av en sådan nyttjanderätt som "uthyrning" saknar det alltså betydelse att de särskilda kännetecknen för den berörda fasta egendomen i förekommande fall inte är tillräckligt kända, då nämligen villkoren för användningen i vilket fall som helst är kända för avtalsparterna.

49 Vad gäller det i punkt 1 i denna bestämmelse föreskrivna undantaget från undantagen från skatteplikt rör detta, förutom logi inom hotellbranschen, transaktioner avseende logi inom andra branscher med liknande funktion, eftersom, enligt andra stycket i nämnda artikel 13 B b, medlemsstaterna kan föreskriva ytterligare undantag från tillämpningsområdet från det i nämnda punkt b stadgade undantaget från skatteplikt.

50 Som domstolen slog fast i sin dom av den 12 februari 1998 i mål C-346/95, Blasi (REG 1998, s. I-481), punkterna 20–22, bör uttrycket "branscher med liknande funktion" ges en vid tolkning, eftersom dess syfte är att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi, liknande – och således potentiellt konkurrerande med – det som tillhandahålls inom hotellbranschen, beskattas. Vid definitionen av sådant tillhandahållande av logi som ska beskattas med avvikelse från undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom, i enlighet med artikel 13 B b punkt 1 i sjätte direktivet, åtnjuter medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning. Det ankommer följaktligen på dem att vid införlivandet av denna bestämmelse införa de kriterier som de anser lämpliga för att upprätthålla distinktionen mellan skattepliktiga och ej skattepliktiga transaktioner, det vill säga utarrendering och uthyrning av fast egendom.

51 Av det ovan anförda följer att artikel 13 B b i sjätte direktivet inte hindrar en medlemsstat från att ta ut mervärdesskatt på en vederlagsbetingad överlåtelse av rätten att tillfälligt använda anläggningar som ägs av tredje man.

52 Mot bakgrund av samtliga dessa omständigheter gäller att när kunden i ett sådant system som optionsprogrammet omvandlar sina initialt förvärvade rättigheter till en rätt att tillfälligt använda en anläggning, utgör tillhandahållandet av de berörda tjänsterna uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet (vilken numera motsvaras av artikel 135.1 I i direktiv 2006/112). Denna bestämmelse hindrar dock inte att medlemsstaterna undantar detta tillhandahållande från undantaget från skatteplikt.

53 De frågor som ställts ska således besvaras enligt följande. Tjänster som en sådan aktör som klaganden i det nationella målet tillhandahåller inom ramen för ett sådant system som det "optionsprogram" som är i fråga i det nationella målet, ska kvalificeras vid den tidpunkt då en kund som deltar i ett sådant system omvandlar sina initialt förvärvade rättigheter till en tjänst som nämnda aktör erbjuder. När dessa rättigheter omvandlas till logi på ett hotell eller till en rätt att

tillfälligt använda en anläggning, är dessa tillhandahållanden att anse som tillhandahållanden som har samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet, vilka äger rum på den plats där detta hotell eller denna anläggning är belägen.

54 När kunden i ett sådant system som det optionsprogram som är i fråga i det nationella målet omvandlar sina initialt förvärvade rättigheter till en rätt att tillfälligt använda en anläggning, utgör tillhandahållandet av de berörda tjänsterna uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, vilken numera motsvaras av artikel 135.1 I i direktiv 2006/112. Denna bestämmelse hindrar dock inte att medlemsstaterna undantar detta tillhandahållande från undantaget från skatteplikt.

Rättegångskostnader

55 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:

1) **Tjänster som en sådan aktör som klaganden i det nationella målet tillhandahåller, inom ramen för ett sådant system som det "optionsprogram" som är i fråga i det nationella målet, ska kvalificeras vid den tidpunkt då en kund som deltar i ett sådant system omvandlar sina initialt förvärvade rättigheter till en tjänst som nämnda aktör erbjuder. När dessa rättigheter omvandlas till logi på ett hotell eller till en rätt att tillfälligt använda en anläggning, är dessa tillhandahållanden att anse som tillhandahållanden som har samband med fast egendom i den mening som avses i 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001, vilka äger rum på den plats där detta hotell eller denna anläggning är belägen.**

2) **När kunden i ett sådant system som det optionsprogram som är i fråga i det nationella målet omvandlar sina initialt förvärvade rättigheter till en rätt att tillfälligt använda en anläggning, utgör tillhandahållandet av de berörda tjänsterna uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet 77/388, i dess lydelse enligt direktiv 2001/115, (vilken numera motsvaras av artikel 135.1 I i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt). Denna bestämmelse hindrar dock inte att medlemsstaterna undantar detta tillhandahållande från undantaget från skatteplikt.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.