

Downloaded via the EU tax law app / web

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

VERICA TRSTENJAK

2 päivänä huhtikuuta 2009 1(1)

Asia C-37/08

RCI Europe

vastaan

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

(VAT and Duties Tribunalin (Yhdistynyt kuningaskunta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Verolainsäädäntö – Yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 9 artiklan tulkinta – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittämisestä koskevat säännöt – Kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut – Palvelut, joilla pyritään auttamaan tiettyjä lomakiinteistöjä koskevien aikaosuuksien haltijoita vaihtamaan käyttöoikeuksiaan – Vaihtopörssi

Sisällys

I Johdanto

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

III Tosiseikat

A RCI Euroopan liiketoiminta

B Kansallisten veroviranomaisten menettely

1. Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinnon näkemys

2. Espanjan veroviranomaisten näkemys

IV Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

V Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

VI Osapuolten keskeiset lausumat

A Ensimmäinen ja toinen kysymys

B Kolmas kysymys

C Neljäs kysymys

VII Oikeudellinen arviointi

A Alustavia huomautuksia

1. Liiketoimen suorituspaikkaa koskevan yhtenäisen säännöksen tarpeellisuus

2. Liiketoimen suorituspaikkaa koskevat perusperiaatteet

B Ennakkoratkaisukysymysten tutkiminen

1. Yleisiä kysymyksiä

a) Tavaroiden luovuttamisen ja palvelujen suorittamisen rajaaminen

b) Ennakkoratkaisukysymysten täsmentäminen

2. Yksittäisten palvelujen arviointi arvonlisäverolainsäädännön kannalta

a) Liittymismaksut

i) Luokitteleminen vastikkeeksi

ii) Palvelun suorituspaikan määrittäminen

b) Jäsenmaksut

i) Luokitteleminen vastikkeeksi

ii) Palvelun suorituspaikan määrittäminen

c) Vaihtomaksut

i) Luokitteleminen vastikkeeksi

ii) Palvelun suorituspaikan määrittäminen

– Matkatoimistoja koskevan erityissäännöksen sovellettavuus

– Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan sovellettavuus

VIII Päätelmät

IX Ratkaisuehdotus

I Johdanto

1. London VAT Tribunal Centre (jäljempänä kansallinen tuomioistuin) esittää EY 234 artiklan nojalla esittämässään ennakkoratkaisupyyntöissä Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle useita kysymyksiä, jotka koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta –

yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY (kuudes direktiivi)(2) 9 artiklan 2 kohdan tulkintaa.

2. Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on RCI Europe (jäljempänä valittaja) Yhdistyneen kuningaskunnan Value Added Tax Tribunalissa (jäljempänä VAT Tribunal) ja jossa on riitautettu kolme kansallisten veroviranomaisten (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, jäljempänä Commissioners) tekemää päätöstä. Valittaja riitauttaa siinä yhteydessä tuomioistuimessa arvonlisäveron maksuunpanon, jonka Commissioners on toimittanut sillä perusteella, että sen mielestä valittajan liikevaihdosta on ilmoitettu liian pieni arvonlisävero.

3. Pääasian oikeudenkäynnin osapuolten välinen riita koskee lähinnä rajatylittävien palvelujen liikevaihtovero-oikeudellista arviointia, erityisesti palvelun suorituspaikan määrittämisen kannalta merkityksellistä liittymäkohtaa. Tästä riippuu se, miten on vastattava kysymykseen siitä, onko Yhdistyneellä kuningaskunnalla, jossa valittajayhtiöllä on kotipaikka, ylipäänsä verotusvaltaa kyseisten liiketoimien osalta.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

4. Kuudennessa direktiivissä säädetään verollisen liiketoimen suorituspaikan määrittämisestä. Tämä direktiivi on laadittu uudelleen 1.1.2007 voimaan tullessa 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY,(3) johon pääasian kannalta merkitykselliset säännökset otettiin pitkälti entisessä muodossaan.

5. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa(4) vahvistetaan seuraava yleissääntö:

”Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.”

6. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohtaan(5) sisältyy muutamia erityissäännöksiä. Esimerkiksi tämän säännöksen a alakohdan mukaan ”kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta, mukaan lukien kiinteistönvälittäjän tai asiantuntijan palvelut, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyvien palvelujen, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palvelujen, osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka”.

7. Kuudennen direktiivin 26 artikla(6) sisältää matkatoimistoja koskevan erityisjärjestelmän. Sen sanamuoto on seuraava:

”1. Jäsenvaltioiden on sovellettava arvonlisäveroa matkatoimistojen liiketoimiin tämän artiklan mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa. Tätä artiklaa ei sovelleta sellaisiin matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä ja joihin on sovellettava 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdtaa. Matkatoimistoina on tätä artiklaa sovellettaessa pidettävä myös turistimatkojen järjestäjiä.

2. Matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna. Se verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia. Tämän palvelun suoritukseen kohdistuvan veron perusteena ja sen 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verottomana hintana on pidettävä matkatoimiston katetta, eli matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten

kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.”

III Tosiseikat

A *RCI European liiketoiminta*

8. Pääasian oikeudenkäynnin valittajayhtiö perustettiin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan 29.11.1973. Sen liiketoiminta kohdistuu sen jäsenillä ulkomaisissa loma-asunnoissa olevien aikaosuuksien tuottamien oikeuksien vaihdon mahdollistamiseen ja järjestämiseen (tunnetaan myös ns. timeshare-mallina).
9. Konkreettisen aikaosuuden oikeudellinen sisältö riippuu sen maan lainsäädännöstä, missä kiinteistö sijaitsee. Aikaosuuden omistajalla on kuitenkin tyypillisesti oikeus käyttää tiettyä lomakiinteistöä tietyssä lomakohteessa tietyn mittaisen ajanjakson ajan etukäteen vahvistettujen päivämäärien välillä. Aikaosuuteen perustuvaa oikeutta, joka jäsenellä on kiinteistöön, kutsutaan ”lomankäyttöoikeudeksi” (holiday usage right).
10. Valittaja harjoittaa viikkoperusteista lomankäyttöoikeuksien vaihto-ohjelmaa, joka on nimeltään ”RCI Weeks” ja johon liittyvät seuraavassa esitetyt ominaispiirteet.
11. Tämän ohjelman yhteydessä lomakohdeyrityksiä kehoitetaan liittymään ohjelmaan niin sanottuina ”osallistujina”. Yksittäiset henkilöt, joilla on (lomakohdeyrityksiltä hankittuja) aikaosuuksia ohjelmaan liittyneessä lomakohteessa, voivat hakea RCI Weeksin jäsenyyttä.
12. RCI Weeksin jäsenyys tarjoaa jäsenille mahdollisuuden ilmoittaa omat lomankäyttöoikeutensa, joita heillä on aikaosuusasunnossa, yhteiseen aikaosuusasuntojen renkaaseen (Weeks Pool, jäljempänä viikko-osakerengas) ja saada käytettäväkseen lomankäyttöoikeuksia, joita muut jäsenet ovat ilmoittaneet viikko-osakerenkaaseen. Jäsenet ovat yhteydessä vain valittajaan. Lomankäyttöoikeuksien ilmoittaminen viikko-osakerenkaaseen ei siirrä valittajalle oikeuksia kiinteistöön, johon aikaosuus kohdistuu. Aikaosuus pysyy kaikissa vaiheissa alkuperäisellä oikeudenhaltijalla.
13. RCI Weeksin jäsenet suorittavat liittymismaksun, joka kattaa 1–5 vuoden ajanjakson, sekä vuosittain suoritettavan jäsenmaksun. Tämän lisäksi maksetaan vaihtomaksu etukäteen eli vaihtopyynnön esittämishetkellä. Valittaja käsittelee tätä vaihtomaksua kirjanpidossaan palautuskelpoisena varausmaksuna. Jos valittaja ei kykene löytämään jäsenelle soveltuvaa vaihtotarjousta viikko-osakerenkaasta, se kirjaa saamansa vaihtomaksun kyseisen jäsenen tilille tulevaa vaihtoa varten tai palauttaa pyynnöstä maksun jäsenelle.
14. Viikko-osakerenkaan tarjontaa voidaan laajentaa siten, että valittaja ostaa majoitusta kolmansilta osapuolilta tai lomakohdeyritys ilmoittaa lisäviikkoja renkaaseen. RCI Weeksin jäsen voi suorittaessaan vaihtomaksun hakea vaihtoa myös tähän lisämajoitukseen.

B *Kansallisten veroviranomaisten menettely*

15. Valittajan kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Suuri osa sen jäsenistä on tämän jäsenvaltion kansalaisia. Suuri osa kiinteistöistä, jotka kuuluvat RCI Weeks -vaihto-ohjelmaan, sijaitsee sitä vastoin Espanjassa.
16. Toimivaltaiset Yhdistyneen kuningaskunnan ja Espanjan viranomaiset tekivät tämän seikan perusteella toisistaan poikkeavia päätelmiä valittajan arvonlisävero-oikeudellisesta asemasta. Kummankin mielestä valittajan suorittamiin palveluihin pitäisi soveltaa niiden kansallisia arvonlisäverosäännöksiä. Tästä syystä ne kumpikin vaativat valittajaa suorittamaan arvonlisäveron saadusta liikevaihdosta, mikä johti loppujen lopuksi kaksinkertaiseen verotukseen kahdessa eri

jäsenvaltiossa.

1. Yhdistyneen kuningaskunnan verohallinnon näkemys

17. Commissioners katsoo, että jäsenyyteen liittyvä palvelu aikaosuuksien vaihtoklubissa on palvelu, joka suoritetaan siellä, missä valittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, eli Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Tämän mukaisesti liittymismaksuista ja jäsenmaksuista saadusta liikevaihdosta kannetaan arvonlisävero Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Commissioners sovelsi vaihtomaksuina saatuun liikevaihtoon kansallisia säännöksiä, joilla kuudennen direktiivin 26 artikla on pantu täytäntöön. Vaihtomaksun vastiketta Commissioners piti "erityisenä matkapalveluna", josta on tästä syystä kannettava vero Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

18. Ennakkoratkaisupyynnön perusteella valittaja suoritti 31.12.2003 saakka arvonlisäveron Yhdistyneessä kuningaskunnassa kaikkien uusien jäsenten maksamista liittymismaksuista sekä kaikkien jo rekisteröityneiden jäsenten tulevalta jäsenyysvuodelta maksamista jäsenmaksuista. Lisäksi se suoritti 31.12.2005 saakka arvonlisäveron Yhdistyneessä kuningaskunnassa myös kaikista jäsenten suorittamista vaihtomaksuista, joilla oli hankittu oikeus käyttää aikaosuutta jossain Euroopan unionin jäsenvaltiossa sijaitsevassa kiinteistössä. Valittaja ei suorittanut arvonlisäveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa sellaisten jäsenten vaihtomaksuista, jotka käyttivät aikaosuutta Euroopan unionin ulkopuolella sijaitsevassa kiinteistössä.

2. Espanjan veroviranomaisten näkemys

19. Espanjan veroviranomaiset sen sijaan katsovat, että valittajan palvelut liittyvät kiinteään omaisuuteen ja että tästä syystä arvonlisävero on kannettava maassa, jossa aikaosuuksiasunto sijaitsee.

20. Espanjan veroviranomaisten valittajalle osoittama verotuspäätös ja veroasioita käsittelevien tuomioistuinten antamat hylkäävät tuomiot ovat tällä hetkellä Espanjan ylimpään tuomioistuimeen tehdyn kassaatiovalituksen kohteena.

IV Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

21. Espanjan viranomaisten edellä kuvatun näkemyksen vuoksi valittaja ei enää 1.1.2004 lähtien suorittanut Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäveroa liittymismaksuista ja jäsenmaksuista, joita maksoivat jäsenet, joiden kiinteistöt sijaitsivat Espanjassa. Se ei myöskään suorittanut Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäveroa sellaisten jäsenten vaihtomaksuista, jotka vaihtoivat lomankäyttöoikeutensa vastaaviin oikeuksiin espanjalaisissa kiinteistöissä.

22. Commissioners päätti 23.3.2005 tehdä verotuspäätöksen sen arvonlisäveron maksuunpanosta, joka valittajan olisi Commissionersin mielestä pitänyt maksaa vuonna 2004 sellaisten jäsenten liittymismaksuista ja jäsenmaksuista, joilla oli lomankäyttöoikeuksia espanjalaisissa kiinteistöissä. Verotuspäätös tehtiin 5.4.2005, ja sen suuruus oli 1 339 709 Englannin puntaa (GBP).

23. Valittaja valitti tästä päätöksestä 5.5.2005 ennakkoratkaisupyynnön esittäneeseen tuomioistuimeen.

24. Kansallinen tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisupyynnössään vallitsevaan oikeudelliseen epävarmuuteen palvelujen suorituspaikan määrittämisessä ja myös siihen vaaraan, että valittajan liiketoiminnalle aiheutuu siitä vahinkoa. Tästä syystä se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Mitkä seikat on otettava huomioon niiden valittajan suorittamien palvelujen osalta, joista sen

viikko-osakeohjelman jäsenet maksavat

- liittymismaksun
- jäsenmaksun ja
- vaihtomaksun,

kun päätetään siitä, 'liittyvätkö' palvelut kiinteään omaisuuteen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa (nytemmin uudistetun arvonlisäverodirektiivin 45 artiklassa) tarkoitetulla tavalla?

2) Jos valittajan jokin palvelu 'liittyy' tai kaikki palvelut 'liittyvät' kiinteään omaisuuteen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa (nytemmin uudistetun arvonlisäverodirektiivin 45 artiklassa) tarkoitetulla tavalla, onko tässä tarkoitettuna kiinteänä omaisuutena, johon palvelut liittyvät, pidettävä kiinteää omaisuutta, joka on ilmoitettu viikko-osakerenkaaseen, vai sitä kiinteää omaisuutta, johon vaihtoa on pyydetty renkaaseen ilmoitettua kiinteää omaisuutta vastaan, vai kumpaakin näistä kiinteistöistä?

3) Jos jokin palveluista 'liittyy' kumpaankin näistä kiinteistöistä, miten tällainen palvelu on kuudennen arvonlisäverodirektiivin (nytemmin uudistetun arvonlisäverodirektiivin) mukaan luokiteltava?

4) Kun otetaan huomioon eri jäsenvaltioissa omaksutut toisistaan poikkeavat ratkaisut, miten on kuudennen arvonlisäverodirektiivin (nytemmin uudistetun arvonlisäverodirektiivin) mukaan luonnehdittava verovelvollisen 'vaihtomaksuun' perustuvia tuloja, jotka on saatu seuraavien palvelujen suorittamisesta:

- avustaminen siinä, että verovelvollisen tarjoaman ohjelman jäsen voi vaihtaa lomankäyttöoikeuksia tämän ohjelman toisen jäsenen lomankäyttöoikeuksiin ja/tai
- majoitusmahdollisuuden käyttöä koskevien sellaisten oikeuksien tarjoaminen, joita verovelvollinen hankkii verovelvollisilta kolmansilta osapuolilta laajentaakseen ohjelman jäsenten käytössä olevaa majoitustarjontaa?"

V Asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa

25. Ennakkoratkaisupyyntö, joka on päivätty 9.1.2008, saapui yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 31.1.2008.

26. Kirjallisia huomautuksia ovat yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa asetetussa määräajassa esittäneet pääasian valittaja, Yhdistyneen kuningaskunnan, Espanjan kuningaskunnan ja Kreikan hallitukset sekä komissio.

27. Pääasian valittaja, Yhdistyneen kuningaskunnan, Espanjan kuningaskunnan ja Kreikan hallitukset ja komissio esittivät lausumansa 19.2.2009 pidetyssä suullisessa käsittelyssä.

VI Osapuolten keskeiset lausumat

A Ensimmäinen ja toinen kysymys

28. Pääasian oikeudenkäynnin valittaja katsoo, että palvelut, joita suoritetaan vastikkeeksi liittymismaksuista ja jäsenmaksuista, eivät liity riittävällä tavalla tiettyyn kiinteään omaisuuteen ja että ne eivät siten kuulu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan soveltamisalaan. On

pikemminkin sovellettava direktiivin 9 artiklan 1 kohdan yleissääntöä, jolloin palvelujen eli uusien jäsenten ilmoittautumisen ja liittymisen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka. Tässä tapauksessa se on Yhdistynyt kuningaskunta.

29. Saman täytyy päteä niihin palveluihin, joita suoritetaan vaihtomaksua vastaan, koska tämä olisi johdonmukaista palvelukokonaisuuden verokohtelun kannalta. On järjestöä kohdella olennaisilta osin yhtenäistä palvelua eri tavoin.

30. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa, että palvelujen, joita suoritetaan liittymismaksuja ja jäsenmaksuja vastaan, pitäisi kuulua tämän direktiivin 9 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan. Samalla tavoin kuin pääasian oikeudenkäynnin valittaja se kiistää, että palvelut, joita suoritetaan kyseisten maksujen vastikkeeksi, liittyisivät riittävällä tavalla suoraan mihinkään kiinteään omaisuuteen. Se perustelee näkemystään muun muassa sillä, että valittaja tarjoaa ainoastaan pääsyn eräänlaiselle markkinapaikalle, jolla jäsenet voivat vaihtaa käyttöoikeuksiaan. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, että vaihtomaksu ei liity millään tavoin mihinkään kiinteään omaisuuteen, varsinkin kun jäsen saattaa antaa sekä käyttöoikeutensa että myös vaihtomaksun jopa 24 kuukautta ennen kuin hän saa oman käyttöoikeutensa takaisin.

31. Espanjan kuningaskunnan hallitus katsoo ensimmäisen kysymyksen osalta, että on olemassa lähinnä kaksi tekijää, jotka on otettava huomioon arvioitaessa, onko sovellettava joko kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja koskevaa säännöstä tai matkatoimistoja koskevaa erityissäännöstä. Ensinnäkin on otettava huomioon välittäjän toiminta ja tutkittava, toimiiko tämä omissa nimissään vai jonkun toisen nimissä. Toiseksi on todettava, käyttääkö välittäjä liiketoiminnassaan muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja.

32. Toisen kysymyksen osalta Espanjan kuningaskunnan hallitus selittää, että siltä osin kuin on pikemminkin katsottava, että kyseiset palvelut liittyvät asianomaiseen kiinteään omaisuuteen, liittymismaksut ja jäsenmaksut liittyvät välittömästi kiinteään omaisuuteen, johon jäsenillä on aikaosuuksia, joita he tuovat vaihtopörssiin. Kyseessä ovat näet maksut, joita on maksettava yksinomaan järjestelmään kuulumisen perusteella, myös silloin, jos jäsen ei käytä sitä.

33. Kreikan hallitus katsoo, että tekijöihin, jotka on otettava huomioon, jotta kyettäisiin arvioimaan, ovatko kyseessä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettut ”kiinteään omaisuuteen liittyvät palvelut”, kuuluvat valittajan liiketoiminnan laatu sekä yhteys kyseisten palvelujen ja kiinteän omaisuuden välillä. Erityisesti on tutkittava, onko siinä yhteydessä kyse riippumattomista, aikaosuuksien haltijoille matkapalveluina suoritettavista palveluista vai pikemminkin vastavuoroisista palveluista, joita suoritetaan vaihto-ohjelmaan osallistuvien aikaosuuksien haltijoiden kesken valittajan kautta.

34. Kreikan hallitus ehdottaa, että toiseen kysymykseen vastattaisiin siten, että liittymismaksut ja jäsenmaksut liittyvät välittömästi kiinteään omaisuuteen, johon jäsenellä on aikaosuuksia, kun puolestaan vaihtomaksut liittyvät välittömästi siihen kiinteään omaisuuteen, johon vaihto-oikeutta käytetään.

35. Komissio väittää, että valittajan suorittama palvelu sisältää aikaosuuksien vaihdon mahdollistamisen. Suoritettavia maksuja pitäisi tästä syystä pitää vastikkeena osallistumisesta tähän järjestelmään. Sen mielestä nämä aikaosuudet ovat oikeuksia kiinteään omaisuuteen ja lomankäyttöoikeuksien vaihtaminen vastaavien oikeuksien käyttöä vastaan puolestaan palvelu, joka liittyy kiinteään omaisuuteen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Palvelun, josta liittymismaksu ja jäsenmaksu suoritetaan, suorituspaikkana on pidettävä sen kiinteän omaisuuden sijaintipaikkaa, johon jäsenellä on aikaosuuksien oikeus. Palvelun, josta vaihtomaksu suoritetaan, suorituspaikkana on puolestaan pidettävä sen kiinteän omaisuuden sijaintipaikkaa, jota koskevan aikaosuuden jäsen saa vaihdossa käyttöönsä.

B Kolmas kysymys

36. Valittajan mielestä kolmas kysymys ei tule esiin lainkaan siinä muodossa kuin kansallinen tuomioistuin on esittänyt ennakkoratkaisupyyntönsä yhteisöjen tuomioistuimelle. Kuten sen ensimmäiseen ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen esittämät lausumat sen mielestä osoittavat, sen suorittamat palvelut eivät liity riittävällä tavalla kiinteään omaisuuteen.

37. Tämän lisäksi se katsoo, että päätelmä, jonka mukaan palvelu voisi liittyä molempiin kiinteistöihin – eli sekä vaihdossa tarjottuun että myös vaihdossa annetun tilalle toivottuun –, on ristiriidassa kuudennen direktiivin 9 artiklan tarkoituksen kanssa. Yhteisöjen lainsäätäjällä on pyrkinyt direktiivin 9 artiklalla välttämään jäsenvaltioiden väliset riidat, jotka koskevat niiden toimivaltaa arvonlisäveron kantamiseen, ja kaksinkertaisen verotuksen. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalalla voi näin ollen olla merkityksellinen vain yksi kiinteistö eli se, joka liittyy läheisimmin palveluun.

38. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on samoista syistä kuin valittaja sitä mieltä, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ei ole tarpeen vastata, koska valittajan palvelu ei juuri liity kiinteään omaisuuteen. Kysymys osoittaa pikemminkin sen, millaisiin ongelmiin päinvastainen näkemys johtaisi. Jos nimittäin kantajan palvelu liittyisi sekä vaihdettavaksi tarjottuun että myös vaihdossa saatuu kiinteän omaisuuden käyttöoikeuteen, samaan palveluun sovellettaisiin kahta erilaista kansallista arvonlisäverokantaa.

39. Myös Espanjan kuningaskunnan hallitus pitää erittäin epätodennäköisenä, että palvelu voisi liittyä molempiin kiinteistöihin. Tämä ilmenee sen toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä esittämistä huomautuksista: viikko-osakerenkaaseen hyväksymistä koskeva palvelu, joka suoritetaan liittymismaksua ja jäsenmaksuja vastaan, liittyy vain siihen kiinteään omaisuuteen, johon jäsenellä on aikaosuuksien oikeus; vaihtomaksua vastaan suoritettu palvelu – tarjota jäsenelle hänen toiveidensa mukaisesti hänen lomankäyttöoikeutensa vaihtamista toisen jäsenen vastaavaan lomankäyttöoikeuteen – liittyy sitä vastoin välittömästi kiinteään omaisuuteen, johon vaihto-oikeus käytetään. Mikäli yhtäältä liittymismaksulle/jäsenmaksulle saatava vastike tai toisaalta vaihtomaksu todellisuudessa liittyisivät molempiin kiinteistöihin, yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-429/97, komissio vastaan Ranska, antamaa tuomiota(7) sovellettaessa palvelun suorittajan kotipaikkaa pitäisi pitää palvelun suorituspaikkana.

40. Myös Kreikan hallitus tekee toiseen ennakkoratkaisukysymykseen esittämiensä, Espanjan hallituksen lausumia vastaavien lausumiensa perusteella sen päätelmän, että kolmanteen kysymykseen on vastattava siten, että liiketoimi ei koskaan liity samanaikaisesti molempiin kiinteistöihin.

41. Komissio ei käsittele kirjallisessa kannanotossaan kolmatta ennakkoratkaisukysymystä lainkaan, koska se ei myöskään sen näkemyksen – joka vastaa olennaisilta osin Espanjan kuningaskunnan ja Helleenien tasavallan näkemyksiä – mukaan tule esiin. Valittajan palvelu liittyy

joko kiinteään omaisuuteen, johon jäsenellä on aikaosuus (siinä tapauksessa, että jäsen hyväksytään vaihtojärjestelmään liittymismaksua ja jäsenmaksuja vastaan), tai kiinteään omaisuuteen, jota jäsen voi käyttää vaihdossa (silloin, kun kyseessä on vaihtomaksun vastike), mutta ei koskaan molempiin kiinteistöihin samanaikaisesti.

C Neljäs kysymys

42. Valittaja katsoo, että palvelun suorituspaikan kannalta ei ensinnäkään ole mitään eroa siinä, antaako toinen jäsen aikaosuudet viikko-osakerenkaaseen vai onko valittaja hankkinut ne majoitustarjontaansa laajentaakseen joltakin verovelvolliselta kolmannelta osapuolelta. Valittajan palvelu, jonka se suorittaa vaihtomaksua vastaan, on näet sama riippumatta sen lomankäyttöoikeuden alkuperästä, joka tarjotaan jäsenelle vaihdossa hänen antamaansa lomankäyttöoikeutta vastaan. Palvelua on tästä syystä vaihdossa saatavan lomankäyttöoikeuden alkuperästä riippumatta kohdeltava arvonlisäveron kannalta siten kuin valittaja on ensimmäisen ja toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä esittänyt.

43. Myös Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että aikaosuuden alkuperä ei vaikuta palvelun suorituspaikkaan. Valittaja tarjoaa vaihtomaksua vastaan molemmissa neljännen ennakkoratkaisukysymyksen mukaisesti toisistaan erotettavissa tapauksissa ainoastaan hallinnollisen palvelun, joka koostuu siitä, että se tarjoaa jäsenelle useita hänen vaihtotoiveitaan vastaavia lomankäyttöoikeuksia muissa kohteissa. Kyseessä ei ole varsinainen lomankäyttöoikeuden siirtäminen, koska valittaja ei kykene takaamaan ylipäänsä vastaavan löytymistä, eikä jäsenen ole myöskään pakko ottaa mitään tarjottavista lomankäyttöoikeuksista. Tästä syystä valittajan vaihtomaksua vastaan suorittamasta palvelusta koituvasta liikevaihdosta on kannettava vero direktiivin 77/388 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti aikaosuuden alkuperästä riippumatta.

44. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ehdottaa kuitenkin toissijaisesti siltä varalta, että se olisi erehtynyt lausumissaan ja vaihtomaksu perittäisiin lomankäyttöoikeuden todellisesta siirtämisestä toiseen kohteeseen, että siitä olisi neljännen ennakkoratkaisukysymyksen jälkimmäisessä tapauksessa, jossa valittaja on hankkinut lomankäyttöoikeudet verovelvolliselta kolmannelta osapuolelta, kuitenkin myös kannettava vero valittajan kotipaikassa. Tässä tapauksessa olisi näet sovellettava matkatoimistoja koskevaa erityissäännöstä.

45. Espanjan kuningaskunnan hallitus viittaa neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen osalta vaihtomaksun verottamisesta esittämiinsä lausumiin. Kuten se on esittänyt jo toisen kysymyksen yhteydessä, vaihtomaksu koskee oikeutta käyttää aikaosuutta jostain toisesta kohteesta, joten se liittyy tähän kiinteään omaisuuteen ja vero on siten kannettava sen sijaintipaikassa.

46. Kreikan hallitus erottaa toisistaan neljännen ennakkoratkaisukysymyksen kaksi tapausta, joiden yhteydessä se näyttää pitävän lähtökohtana sitä, että niiden käyttöoikeuksien luovutuksesta, jotka valittaja hankkii verovelvollisilta kolmansilta osapuolilta, on maksettava ylimääräinen vastike. Ensin mainitussa tapauksessa – jos valittaja tarjoaa jäsenelle toisen jäsenen aikaosuutta – vaihtomaksusta on kannettava vero siellä, missä sijaitsee kiinteä omaisuus, johon tällä toisella jäsenellä on aikaosuus. Jälkimmäisessä tapauksessa on puolestaan tehtävä seuraava ero: jos valittaja antaa lomakohdeyritystä koskevan käyttöoikeuden jäsenen käyttöön, tapausta on käsiteltävä edellä kuvatulla tavalla. Jos valittaja hankkii käyttöoikeuden noudattaakseen jäsenen toivetta ja myy sen tälle edelleen, palvelu kuuluu matkatoimistoja koskevan poikkeussäännöksen soveltamisalaan. Mikäli valittaja luovuttaa lopulta käyttöoikeuksia, jotka kuuluivat sille itselleen, tämä on hotellitoimintaa ja siitä on siten myös kannettava vero siinä paikassa, jossa sijaitsee se kiinteä omaisuus, johon nämä käyttöoikeudet kuuluivat.

47. Komissio ei käsittele kirjallisissa huomautuksissaan neljättä kysymystä lainkaan. Tästä syystä tässä yhteydessä voidaan viitata vain sen näkemykseen, jonka mukaan vaihtomaksun vastike liittyy kiinteään omaisuuteen, jota voidaan käyttää vaihdossa annettua lomankäyttöoikeutta vastaan.

VII Oikeudellinen arviointi

A Alustavia huomautuksia

1. Liiketoimen suorituspaikkaa koskevan yhtenäisen säännöksen tarpeellisuus

48. Valittajan ja Commissionersin välinen riita keskittyy verollisen liiketoimen paikkaa koskevaan kysymykseen. Tähän kysymykseen annettavasta vastauksesta riippuu puolestaan se, kuuluuko valittajan liiketoimintansa yhteydessä saama liikevaihto Yhdistyneen kuningaskunnan vai Espanjan veroviranomaisten verotustoimivaltaan.

49. Arvioitaessa rajatylittäviä palveluita liikevaihtoveron kannalta palvelujen suorituspaikkaa koskevilla säännöksillä on keskeinen merkitys, sillä kansallisen arvonlisäverolainsäädännön sovellettavuutta koskeva kysymys ratkaistaan niiden perusteella.(8) Koska arvonlisäverojärjestelmän soveltamisala kattaa tavaroiden luovutukset ja palvelut, joita yrittäjä suorittaa kotimaassa vastiketta vastaan yritystoimintansa yhteydessä, ainoastaan kotimaassa sijaitseva liiketoimen suorituspaikka mahdollistaa kansallisen arvonlisäverolainsäädännön soveltamisen.

50. Mikäli jokaisessa kansallisessa verolainsäädännössä liitettäisiin suorituspaikan määrittämiseen erilaisia edellytyksiä, aiheutettaisiin sekä kaksinkertaista verotusta että myös verottamatta jättämistä. Juuri tästä näkökulmasta yhdenmukaisella suorituspaikan määrittämiseen käytettävällä liittymäkohdalla on yhteismarkkinoiden sisällä erityinen merkitys.(9) Suorituspaikkaa koskevilla kuudennen direktiivin säännöksillä pyritään sen johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen mukaan rajaamaan yksittäisten jäsenvaltioiden verotusvalta siten, että vältetään toimivaltaristiriidat.(10) Yhteisön laajuisen verotuksellisen liittymäkohdan yhtenäisellä vahvistamisella pyritään edistämään kansallisen arvonlisäverolainsäädännön soveltamisalan asianmukaista rajaamista.(11)

2. Liiketoimen suorituspaikkaa koskevat peruseriaatteet

51. Jäsenvaltioiden välisiä toimivaltaristiriitoja voidaan välttää mahdollisimman yksinkertaisilla ja yksiselitteisillä säännöksillä, jolloin lainsäätäjän kannalta on ajateltavissa erilaisia liittymäkohtia sen mukaan, annetaanko etusija yrityksen kotipaikan periaatteelle vai määränpäämaaperiaatteelle. Ensin mainitun periaatteen mukaan liittymäkohtana on paikka, jossa palvelujen tarjoajalla on liiketoiminnan kotipaikka, kun puolestaan jälkimmäisen periaatteen mukaan palvelun suorituspaikka vahvistetaan siksi paikaksi, jossa todennäköinen kulutus tai palveluista saatavien tulojen käyttö tapahtuu.

52. Koska yhteisön lainsäätäjä oli tietoinen siitä, että molemmilla periaatteilla on sekä etuja että haittoja yhteismarkkinoiden toiminnan kannalta, se päätyi suorituspaikkaa koskevien kuudennen direktiivin säännösten osalta sekamuotoiseen lähtökohtaan,(12) jossa 9 artiklan 1 kohdassa säädetään lähtökohtaisesti siitä, että palvelujen suorituspaikkana on palvelun suorittajan yrityksen kotipaikka. Se on kuitenkin tehnyt tästä periaatteesta 2 kohdassa lukuisia pakottavia poikkeuksia, joilla rajataan voimakkaasti 1 kohdan soveltamisalaa ja tehdään kuudennen direktiivin mukaisesta kotipaikan periaatteesta itsestään poikkeus.(13) Lisäksi direktiivissä on erityissäännöksiä, joissa otetaan huomioon tiettyjen liiketoimien erityispiirteet.

B Ennakkoratkaisukysymysten tutkiminen

1. Yleisiä kysymyksiä

a) Tavaroiden luovuttamisen ja palvelujen suorittamisen rajaaminen

53. Aluksi on todettava, että kansallinen tuomioistuin tai pääasian oikeudenkäynnin asianosaiset eivät kiistä sitä, että valittajan liiketoiminta koostuu yksinomaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen palvelujen suorittamisesta vastiketta vastaan. Tämä oikeudellinen arviointi on mielestäni paikkansapitävä, ja se on näin ollen otettava seuraavan tutkimuksen pohjaksi.

54. Koska kuudennessa direktiivissä tehdään selvä raja-arvonlisäverollisten liiketoimien oikeudellisen luonnehdinnan osalta,(14) kuudennen direktiivin 5 ja 8 artiklassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia koskevia säännöksiä ei voida soveltaa. Riidanalaista on siis yksin ja ainoastaan 9 artiklan 1 kohdan ja 2 kohdan a alakohdan sekä 26 artiklan 1 kohdan matkatoimistoja koskevan erityissäännöksen sovellettavuus riidanalaisiin palveluihin.

b) Ennakkoratkaisukysymysten täsmentäminen

55. On lisäksi todettava, että kansallisen tuomioistuimen kysymysten sisällössä on huomattavia päällekkäisyyksiä, mistä syystä näitä kysymyksiä on mielestäni välttämättä täsmennettävä.

56. Kun ennakkoratkaisukysymyksiä pyritään tulkitsemaan ymmärrettävällä tavalla, niillä pyritään ensinnäkin arvioimaan sitä, miltä osin erilaiset maksut, joita RCI Weeks -vaihto-ohjelmaan osallistuvat jäsenet joutuvat suorittamaan, voidaan kohdentaa valittajan yksittäisiin palveluihin.

57. Kun kyseessä on vastavuoroinen oikeussuhde, jossa sopimuspuolet sitoutuvat vastavuoroisesti vaihtamaan keskenään vastaavia suorituksia palvelun ja vastasuorituksen muodossa, on tätä taustaa vasten merkityksellistä, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava vain vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.(15) Nyt käsiteltävässä asiassa tarvitaan tästä syystä valittajan sopimusperusteisten sitoumusten tarkempaa yksilöimistä.

58. Toiseksi ennakkoratkaisukysymyksillä pyritään tutkimaan sitä, minkä edellä mainittujen palvelujen suorituspaikkaa koskevien säännösten soveltamisalaan riidanalaisien palvelujen on katsottava kuuluvan. Näiden säännösten perusteella voidaan selvittää, onko Yhdistyneellä kuningaskunnalla verotusvaltaa ja missä laajuudessa sillä sitä on.

59. Seurattavuuden vuoksi ja asianmukaisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisukysymyksiin keskityn oikeudellisessa selvityksessäni näihin kahteen pääseikkaan.

2. Yksittäisten palvelujen arviointi arvonlisäverolainsäädännön kannalta

60. Vaikuttaa siltä, että tehokkain tapa tutkia valittajan palveluja on tehdä eräänlainen vastakohtaispäättelmä niiden eri maksujen perusteella, joita se perii asiakkailta. Valittajan perimiä maksuja ovat ensinnäkin liittymismaksu, joka on kertamaksuna suoritettava ilmoittautumismaksu, joka jäsenen on maksettava, kun hän ilmoittautuu järjestelmään ensi kertaa, sekä vuosittainen jäsenmaksu ja vielä niin sanottu vaihtomaksu, jonka jäsen suorittaa silloin, jos hänelle on menestyksellisesti välitetty asunnonkäyttöoikeuksien vaihto RCI Weeks -ohjelman yhteydessä. Tutkin seuraavassa erikseen näiden maksujen perusteella, mitkä valittajan palvelut liittyvät niihin. Siinä yhteydessä tutkin, muodostavatko nämä palvelut palvelukokonaisuuden vai onko niitä pidettävä erillisinä palveluina ja ovatko ne sopiva vastine maksulle. Tehtyjen toteamusten perusteella voidaan sitten selvittää, mihin liikevaihtoveroa koskevista tapauksista palvelu kuuluu, ja siten johtaa palvelun suorituspaikka.

61. Suoritettujen palvelujen määrittäminen on vaikeaa aikaosuussopimusten yhteydessä. Siviilioikeudessa ei ole niitä koskevaa yhtenäistä sopimustyyppiä.(16) On löydettävissä pitkäkestoisia käyttöoikeuksia, kuten vuokrasopimukset, trustimalleja, joissa välitetään esineoikeudellisia käyttöoikeuksia, osakemalleja, lomaklubimalleja ja lukuisia muita muunnoksia. Tämä läpinäkyvämyys oli myös syynä siihen, että Euroopan parlamentti ja neuvosto antoivat 26.10.1994 direktiivin 94/47/EY ostajien suojaamisesta kiinteistöjen osa-aikaisen käyttöoikeuden ostosopimuksen tiettyihin osiin nähden.(17) Koska välittömästi tämän direktiivin voimaantulon jälkeen markkinoilla tarjottiin jo joitakin uusia aikaosuusmalleja, komissio esitti vuonna 2007 muutosehdotuksia oikeusaukkojen täyttämiseksi ja kuluttajansuojan edistämiseksi, ja Euroopan parlamentti hyväksyi ne 22.10.2008 hieman muutetussa muodossa.

62. Nyt käsiteltävässä asiassa ei ole kuitenkaan kyse aikaosuussopimusten tekemisestä sinänsä, vaan pikemminkin lomankäyttöoikeuksien vaihdosta vaihtopörssiin jäsenten välillä.

a) Liittymismaksut

i) Luokitteleminen vastikkeeksi

63. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että vastavuoroisen oikeussuhteen on katsottava olevan olemassa silloin, jos suoritettujen palvelun ja saadun vastikkeen välillä on välitön yhteys, jolloin maksetut rahamäärät muodostavat tosiasiallisen vastikkeen yksilöitävissä olevasta palvelusta, ja että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia.(18)

64. Liittymismaksujen osalta pitäisi siis olla todettavissa välitön yhteys riittävällä tavalla yksilöitävissä olevaan palveluun.

65. Valittajan liikeidean tarkemmasta tarkastelusta, sellaisena kun se itse ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ovat esittäneet sen yksityiskohtaisesti kirjelmässään, ilmenee, että jäsen saa vastineeksi liittymismaksun suorittamisesta aluksi vain pääsyn RCI Weeks -vaihto-ohjelmaan.

66. Pelkkä liittyminen ei kuitenkaan vielä anna oikeutta käyttää muiden jäsenten aikaosuuksia. Tähän tarvitaan RCI Weeks -järjestelmän jäsenyyden lisäksi omien aikaosuuksien antamista vaihtopörssiin. Siinä yhteydessä edellytetään erityisesti, että aikaosuuden haltija pyytää valittajalta vaihdon toteuttamista, missä yhteydessä hän ensinnäkin antaa oman tietyn aikaosuutensa käytettäväksi ja hänen on toiseksi valittava vastaava aikaosuus.

67. Vaihto-ohjelmaan osallistumista koskevan mahdollisuuden lisäksi jäsen saa tutustua tarjottaviin lomakiinteistöjä koskeviin erilaisiin tietoihin, jotka ovat esimerkiksi säännöllisesti päivitettyä painetun luettelon sekä internetsivuston muodossa. Lisäksi jäsenelle ilmoitetaan

puhelinnumero, jolla hän saa tarvittaessa yhteyden valittajan henkilöstöön ja voi saada tietoa sekä tarkoista vaihtoa koskevista yksityiskohdista että myös pyynnöstä mahdollisesti saatavista valittajan lisäpalveluista.

68. Pääsy RCI Weeks -järjestelmään on uuden jäsenen näkökulmasta siten tiettyssä mielessä vaihto-ohjelmaan osallistumisen alustava vaihe, missä yhteydessä jäsenelle ovat kaikki mahdollisuudet avoinna liittymismaksua vastaan. Tiedot, joita annetaan juuri liittyneen jäsenen käyttöön, on tarkoitettu valmistelevaan hänen osallistumistaan varsinaiseen vaihto-ohjelmaan. Liittymiseen ei liity kuitenkaan vielä oikeuksien luovutusta vaan ainoastaan pääsy eräänlaiselle markkinapaikalle, jolla jäsenet voivat vaihtaa lomankäyttöoikeuksiaan valittajan avulla. Jäsenyys ei kuitenkaan sinänsä velvoita osallistumaan tähän vaihto-ohjelmaan.

69. Tältä osin oikeuskäytännössä tarkoitettu välitön yhteys on olemassa vain kyseiseen vaihto-ohjelmaan pääsyn järjestämistä koskevan toiminnan ja liittymismaksujen maksamisen välillä.

70. Sitä vastoin ei ole luotavissa ilman muuta välitöntä yhteyttä liittymisen ja vaihto-ohjelman varsinaisen toteuttamisen välille, koska siihen tarvitaan vielä sopimuspuolten lisätoimia eli jäsenen esittämä hakemus sekä valittajan vahvistus siitä, että vaihto on toteutettavissa, ja lisäksi vielä vaihtomaksun suorittaminen.

ii) Palvelun suorituspaikan määrittäminen

71. On vielä tutkittava, miten tämä palvelu on luokiteltava palvelun suorituspaikkaa koskevan kuudennen direktiivin kokonaisjärjestelmän sisällä. Siinä yhteydessä tulee kyseeseen kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohtaan sisältyvien säännösten soveltaminen. Tähän tarvitaan joitakin alustavia huomautuksia näiden säännösten tulkinnasta.

72. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohta sisältää yleissäännön verotuksellisen liittymäkohdan määrittämiseksi, kun puolestaan 9 artiklan 2 kohdassa mainitaan useita erityisiä liittymäkohtia.(19)

73. Kuudenteen direktiiviin ei tosin sisälly nimenomaista säännöstä 9 artiklan 1 kohdan perussäännön suhteesta 9 artiklan 2 kohdan erityissäännöksiin. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut, että 1 kohdalla ei ole etusijaa 2 kohtaan nähden. Kussakin yksittäistapauksessa tulee pikemminkin esiin se kysymys, onko kyseisen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan säännöksiä sovellettava; muussa tapauksessa sovelletaan 9 artiklan 1 kohtaa.(20) Yhteisöjen tuomioistuin on päättänyt tästä, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan erityissäännöstä ei voida pitää suppeasti tulkittavana poikkeuksena pääsäännöstä.(21)

74. Siten yhteisöjen tuomioistuin pitää selvästi lähtökohtana sitä, että kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohta sisältää erityissääntöjä, jotka on *lex specialis derogat legi generali* -periaatteen mukaisesti tutkittava ensin ja joita on edellytysten täytyessä sovellettava.(22)

75. Tästä syystä on aluksi tutkittava, kuuluuko edellä kuvattu liiketoiminta kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan erityissäännöksen soveltamisalaan. Edellytyksenä tälle on se, että kyseinen palvelu on "kiinteään omaisuuteen liittyvä".

76. Tässä yhteydessä tulee kuitenkin esiin kysymys siitä, mihin kiinteään omaisuuteen kyseinen palvelu tarkalleen liittyy. Lähtökohtaisesti voidaan ajatella liittymäkohtaa kiinteään omaisuuteen, johon jäsenellä on jo aikaosuu, kuten Espanjan ja Kreikan hallitukset sekä komissio suosittelevat.

77. Riippumatta tällaiselle liittymiselle asetettavista täsmällisistä vaatimuksista, joita käsittelen

jäljempänä,(23) nyt käsiteltävässä asiassa näyttää minusta jo ensi arviolta siltä, että varsinainen palvelu ei liity suoraan kyseiseen kiinteään omaisuuteen.

78. Kuten edellä jo esitettiin, pääsy RCI Weeks -järjestelmään on uuden jäsenen näkökulmasta varsinaiseen vaihto-ohjelmaan osallistumisen alustava vaihe.(24) Palveluilla, joita valittaja suorittaa järjestelmään pääsyn ja tietojen hankkimisen muodossa, pyritään oikeastaan jäsenen valmistamiseen vaihto-ohjelmaa varten, ilman että siihen sisältyisi osallistumisvelvoitetta. Näin ollen jäsenyyden tässä varhaisessa vaiheessa ei myöskään vielä tapahdu lomankäyttöoikeuksien vaihtoa.

79. Jäsenellä on tosin hänen liittyttyään RCI Weeks -järjestelmään mahdollisuus tuoda oma aikaosuutensa vaihtopörssiin, mutta tämän mahdollisuuden antaminen on jäsenelle arvoton niin kauan kuin edellytykset vaihdon tosiasialliselle toteuttamiselle eivät täyty.

80. Sitä, että annetaan vain mahdollisuus tuoda kiinteää omaisuutta koskeva oma aikaosuus vaihtopörssiin, ei voida sellaisenaan yksistään pitää arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettuna pääsuorituksena. Se on objektiivisesti tarkasteltuna enintään toissijainen sivusuoritus, jolla ei ole jäsenelle mitään omaa tarkoitusta, vaan se on keino käyttää palvelun suorittajan pääsuoritusta – lomankäyttöoikeuksien vaihdon mahdollistamista – parhain mahdollisin edellytyksin.

81. Liiketoimen yhtenäisyyden periaate(25) estää arvonlisäverolainsäädännössä sen, että tällaista sivusuoritusta pidettäisiin erillisenä palveluna. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön(26) mukaan verollista liiketoimea ei saa hajottaa eri osiinsa arvonlisäveron kantamiseksi niistä erikseen. Liiketoimea luokiteltaessa on pikemminkin otettava huomioon hallitseva osatekijä palvelukokonaisuudessa. Tällaista sivusuoritusta ei ainakaan saa asettaa ratkaisevana suorituksena palvelun suorituspaikan selvittämisen perusteeksi, vaan sen on jätävä toissijaiseksi varsinaiseen pääsuoritukseen nähden. Ainoastaan pääsuoritus on silloin kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verollinen palvelu.

82. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohtaa ei voida soveltaa viime kädessä sen vuoksi, että nyt käsiteltävässä asiassa ei ole havaittavissa, että varsinainen palvelu, josta jäsen suorittaa vastineeksi liittymismaksun, liittyisi riittävän läheisesti siihen kiinteään omaisuuteen, johon jäsenellä on aikaosuus.

83. Mikäli katsotaan, kuten tässä esitetään, että riidanalainen palvelu, josta jäsen suorittaa liittymismaksun, koostuu yksinomaan pääsystä vaihtopörssiin sekä lomankäyttöoikeuksien vaihtomahdollisuutta koskevien tietojen hankkimisesta, kuudennen direktiivin 26 artiklaa ei voida myöskään soveltaa, koska kantaja ei missään tapauksessa käytä siinä muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa.

84. Koska mitään erityissäännöksiä ei sovelleta, on sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan yleissääntöä. Tästä syystä palvelun suorituspaikkana on liittymismaksujen osalta paikka, jossa valittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

b) Jäsenmaksut

i) Luokitteleminen vastikkeeksi

85. Valittajan lausumien perusteella liittymismaksujen ja jäsenmaksujen välillä ei ole aineellista eroa, koska ne muodostavat yhdessä vastikkeen osallistumiselle RCI Weeks -vaihto-ohjelmaan sekä mahdollisuudelle käyttää jäsenyydestä koituvia etuja.(27)

86. Jäsenmaksun suorittamiseen ei näytä liittyvän mitään muuta kuin kiinteämääräisen

summan maksaminen valittajan koko palveluvalikoiman käytöstä. Näin ollen se on maksettava myös silloin, jos jäsen ei osallistu vaihto-ohjelmaan, olipa syynä se, että hän ei ole antanut aikaosuuttaan vaihtopörssiin, tai se, että vastaavaa aikaosuutta ei ole löytynyt vaihtoa varten.

87. On kiistatonta, että nyt käsiteltävässä asiassa on oikeussuhde, jonka yhteydessä vaihdetaan vastaavia suorituksia. Tätä ei muuta se, että jäsenmaksuja ei voida kohdentaa jokaiseen henkilökohtaiseen vaihto-ohjelman käyttöön. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Kennemer Golf antamassaan tuomiossa,(28) vastavuoroinen oikeussuhde on olemassa myös silloin, kun urheiluseura tarjoaa jatkuvasti useita palveluja ja sen jäsenet maksavat vastikkeeksi vuosittaisen jäsenmaksun kiinteämääräisenä. Siltä osin valittajan suorittamat palvelut täyttävät kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun vastikkeellisen palvelun edellytykset, ja niistä kannetaan siten lähtökohtaisesti arvonlisävero.

ii) Palvelun suorituspaikan määrittäminen

88. Kun otetaan huomioon, että jäsenmaksut on tarkoitettu useiden sellaisten palvelujen vastikkeeksi, joilla ensinnäkään ei ole aina yhteyttä mihinkään kiinteään omaisuuteen ja joita ei toiseksi välttämättä suoriteta lomankäyttöoikeuksien vaihdon toteuttamisen yhteydessä, olisi mielestäni virheellistä olettaa, että ne liittyisivät kiinteään omaisuuteen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Tämä ei vastaisi esitettyjä tosiseikkoja, minkä lisäksi se johtaisi tämän erityistunnusmerkistön laajentamiseen tavalla, joka ei ole puolustettavissa.

89. Samalla tavoin kuin liittymismaksut, jäsenmaksut liittyvät jäsenyyteen ja siihen kuuluihin etuihin. Siltä osin näyttäisi johdonmukaiselta kohdella niitä arvonlisäverotuksessa samalla tavoin kuin liittymismaksuja.

90. Näin ollen jäsenmaksujen osalta palvelujen suorituspaikkana on kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti paikka, jossa valittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

c) Vaihtomaksut

i) Luokitteleminen vastikkeeksi

91. Toisin kuin edellä mainitut maksut, jäsen suorittaa vaihtomaksun vaihto-ohjelman konkreettisesta toteuttamisesta. Viimeistään silloin, kun tällainen lomankäyttöoikeuksien vaihto tapahtuu sääntöjenmukaisella tavalla, valittaja, jolla on siinä yhteydessä lähinnä koordinoitavaksi tehtävä,(29) laskuttaa jäseneltä vaihtomaksun.

92. Molemmat sopimuspuolet tekevät siten suorituksensa vastiketta vastaan. Siten ei ole epäilystäkään siitä, että molempien sopimuspuolen vaateet perustuvat vastavuoroiseen oikeussuhteeseen.

ii) Palvelun suorituspaikan määrittäminen

93. On sitä vastoin kiistanalaista, minkä säännöksen mukaan palvelun suorituspaikka on määritettävä.

– Matkatoimistoja koskevan erityissäännöksen sovellettavuus

94. Aluksi on tarkasteltava kuudennen direktiivin 26 artiklan arvonlisäveroa koskevaa erityissäännöstä. Toisin kuin muut osapuolet, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ei sulje pois kokonaan sen sovellettavuutta.

Säännöksen tarkoitus

95. Kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetään veron perusteeseen sovellettavasta yleisestä järjestelmästä tehtävästä poikkeuksesta matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien tiettyjen liiketoimien osalta.(30) Koska tämä artikla on poikkeussäännös, sitä voidaan soveltaa vain, jos tämä on tarpeen direktiivin tavoitteen saavuttamiseksi.(31)

96. Kuudennen direktiivin 26 artiklalla käyttöön otetun arvonlisäveroa koskevan poikkeussäännöksen tarkoituksena on mukauttaa sovellettava lainsäädäntö matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien toiminnan erityispiirteisiin. Näiden yritysten palveluille on ominaista, että ne koostuvat yleensä useista suorituksista, erityisesti kuljetus- ja majoituspalveluista, joita suoritetaan osittain ulkomailla, osittain siinä maassa, jossa matkatoimistolla on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka. Verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron vähennystä koskevien yleisten säännösten soveltamiseen liittyisi suoritettujen palvelujen monilukuisuuden ja paikallistamisen vuoksi näiden yritysten osalta käytännön vaikeuksia, jotka estäisivät niiden toiminnan harjoittamisen.(32)

97. Tämän välttämiseksi 26 artiklan 2 kohdassa säädetään muun muassa, että matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna. Se verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa matkatoimistolla on liiketoiminnan kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta se tarjoaa palvelujen suorituksia.

Tosiseikkoja koskevat edellytykset

– Matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä

98. Aluksi on huomautettava, että se, että valittaja ei ole matkatoimisto eikä turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, ei sinänsä estä kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamista, jos se suorittaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti samanlaisia toimia muun toimintansa harjoittamisen yhteydessä.(33)

99. Tämä edellytys täyttyy nyt käsiteltävässä asiassa. Kun valittaja tarjoaa palveluja, jotka antavat sen jäsenille mahdollisuuden käyttää ulkomailla sijaitsevia lomakiinteistöjä lomaviettotarkoituksiin, se harjoittaa liiketoimintaa, joka muistuttaa tietyllä tavalla matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän toimintaa, vaikka ei vastaakaan sitä täysin. Lisäksi kuudennen direktiivin 26 artiklan tarkoitus on peruste kuulumiselle tämän säännöksen soveltamisalaan. Valittajan liiketoimintaan, johon kuuluu monenlaisia palveluja ja jossa yrityksen kotipaikka ja palvelujen kohde ovat eri paikoissa, liittyy näet samanlaisia kaksinkertaisen verotuksen riskejä kuin matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän toimintaan.

– Toimiminen omissa nimissä

100. Edellytyksenä 26 artiklan soveltamiselle on sen 1 kohdan mukaan, että matkatoimisto toimii omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa. Matkatoimisto, joka ainoastaan välittää matkoja, ei sitä vastoin kuulu 26 artiklan soveltamisalaan vaan suorittaa kotipaikassaan välityspalveluja kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan yleissäännön mukaisesti.(34)

101. Ratkaisevaa on siis ensinnäkin, toimiiko valittaja palvelujaan suorittaessaan omissa vai jonkun toisen nimissä.

102. Kuten Espanjan hallitus perustellusti huomauttaa,(35) rajauksessa on ratkaisevaa se, rajoittuuko valittajan toiminta vain kahden jäsenen välisen yhteydenoton järjestämiseen, jotta

nämä voisivat sopia lomankäyttöoikeuksien vaihdosta. Tässä tapauksessa on kyseessä välitystoiminta, koska valittaja toimii jonkun toisen nimissä. Kyseessä olisi sitä vastoin toimiminen omissa nimissä, jos jäsenet toteuttaisivat tämän vaihdon tietämättä, kuka kulloinkin saa vaihdon, koska valittaja huolehtii itse koordinoinnista ja jakaa lomankäyttöoikeudet.

103. Pääasian oikeudenkäynnin valittajan antamien tietojen mukaan tutkittaessa valitun lomakiinteistön saatavuutta sekä etsittäessä vaihtoehtoisia tarjouksia on kyseessä joka kerta toiminta ”sen jäsenten toimeksiannosta”.(36) Se vetoaa lisäksi siihen, että jäsenet ottavat yhteyttä vain sen henkilöstöön, eikä heidän välillään ole minkäänlaisia suoria yhteyksiä.(37) Näiden toteamusten perusteella on katsottava, että jäsenten ainoana sopimuskumppanina on pääasian oikeudenkäynnin valittaja.

104. Näin ollen kyseessä ei ole valittajan välitystoiminta. Se toimii pikemminkin omissa nimissään kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

– Muiden verovelvollisten luovuttamien tavaroiden ja suorittamien palvelujen käyttäminen

105. On sitä vastoin epäselvää, onko tämän säännöksen mukainen toinen olennainen edellytys eli muiden verovelvollisten luovuttamien tavaroiden ja suorittamien palvelujen käyttäminen toteutunut tässä konkreettisessa tapauksessa. Näihin palveluihin kuuluisivat esimerkiksi kolmansien osapuolten suorittamat majoitus- ja kuljetuspalvelut. Näiden kolmansien osapuolten suorittamien palvelujen pitäisi kuitenkin olla enemmän kuin vain keino tämän taloudellisen toimijan pääpalvelun käyttämiseksi paremmin edellytyksin. Muussa tapauksessa nämä palvelut jäisivät yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön(38) mukaisesti omiin palveluihin nähden puhtaiksi sivusuorituksiksi, joten kuudennen direktiivin 26 artiklan mukainen verotus ei olisi mahdollista. Mikäli valittaja tarjoaisi jäsenilleen lomankäyttöoikeuksien vaihtoon liittyvien palvelujen lisäksi muita palveluita, joita yleensä suorittavat kolmannet osapuolet, kuten esimerkiksi kuljetuksen Espanjaan, kuudennen direktiivin 26 artiklaa voitaisiin soveltaa.

106. Ennakkoratkaisupyyntöstä tai valittajan lausumista ei ole löydetävissä tarkkoja viitteitä siitä, että valittaja käyttäisi suorittaessaan palveluja jäsenilleen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita tai suorittamia palveluita. Tiedossa on ainoastaan se, että viikko-osakerengasta voidaan laajentaa siten, että valittaja voi ostaa kolmansilta osapuolilta majoitusta tai lomakohdeyritys asettaa sen käyttöön lisäviikkoja. Vaihtomaksun suorittamista vastaan jäsen voi myös hakea vaihtoa, jossa majoitus suoritetaan tästä lisätarjonnasta. Näiden liiketoimien oikeudelliseen arviointiin tarvittavat yksityiskohtaiset tiedot vaikuttavat tosin minusta riittämättömiltä.

107. On näin ollen kansallisen tuomioistuimen tehtävänä tutkia yksityiskohtaisesti, onko pääasian kohteena olevassa tapauksessa kyseessä tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suoritusten käyttäminen. Mikäli näin ei ole, kuudennen direktiivin 26 artiklaa ei voida soveltaa.

– Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan sovellettavuus

108. Mikäli kuudennen direktiivin 26 artiklaa ei voida soveltaa, on vielä tutkittava, liittyykö palvelu, joka koostuu siitä, että tiettyjä lomakiinteistöjä koskevien aikaosuuksien haltijoita autetaan vaihtamaan lomankäyttöoikeuksia, 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla tiettyyn kiinteään omaisuuteen.

109. Tämän säännöksen sanamuotoon perustuvan tulkinnan perusteella tähän pitäisi mielestäni vastata myöntävästi, koska valittajan suorittamilla palveluilla pyritään mahdollistamaan jäsenelle käyttöoikeus tiettyyn vieraaseen kiinteään omaisuuteen tarkkaan vahvistettuna aikana.

110. Julkisasiamies Sharpston tosin esitti asiassa Heger antamassaan ratkaisuehdotuksessa(39)

epäilyksiä tämän säännöksen yksinomaan sanamuotoon perustuvasta tulkinnasta. Hän viittasi siinä yhteydessä perustellusti siihen, että "liittymisen" liian laaja tulkinta olisi epäasianmukaista, koska jokainen palvelu voi viime kädessä liittyä tavalla tai toisella kiinteään omaisuuteen, joka ymmärretään rajatuksi alueeksi. Todellisuudessa tällainen liittyminen kiinteään omaisuuteen voi palvelun mukaan olla eri tavoin läheinen tai hallitseva.

111. Yhteisöjen tuomioistuin on tähän mennessä pidättäytynyt esittämästä tarkemmin, mitä vaatimuksia tämän liittymisen laadulle ja välittömyydelle on asetettava. Se totesi asiassa Heger antamassaan tuomiossa(40) ainoastaan, että vain ne palvelut, joilla on "riittävän suora yhteys" kiinteään omaisuuteen, kuuluvat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan erityisesti sen vuoksi, että tällainen yhteys on ominainen kaikille niille palvelujen suorituksille, jotka on lueteltu kyseisessä säännöksessä.

112. Kun tämä otetaan huomioon, herää kysymys siitä, saako tässä esitetty tulkinta kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdasta tukea myös tämän säännöksen systemaattisesta asemasta liiketoimien suorituspaikkaa koskevassa kokonaisuudessa sekä sen tarkoituksesta.

113. Valaiseva on siihen sisältyvä esimerkkiluettelo, joka ei 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan yksiselitteisen sanamuodon ("mukaan lukien", "kuten") vuoksi ole missään tapauksessa tyhjentävä, koska on niin, että kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Heger antamassaan tuomiossa, tässä esimerkkiluettelossa annetaan tärkeitä viitteitä tällaisen liittymisen laadusta.

114. Kun tulkitaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa, on tosin otettava huomioon yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö, jonka mukaan kuudenteen direktiiviin sisältyvät käsitteet ovat nimenomaisen määritelmän tai jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin tehdyn viittauksen puuttuessa itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, ja ne on tästä syystä määriteltävä yhteisön tasolla.(41)

115. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa luetellut esimerkit palveluista, jotka liittyvät kiinteään omaisuuteen, viittaavat joka tapauksessa siihen, että fyysinen yhteydenotto ei voi olla pakottava peruste, erityisesti sen vuoksi, että kiinteistönvälittäjä ja arkkitehti voivat suorittaa palvelujaan, vaikka he eivät ole koskaan nähneet kiinteistöä tai käyneet siellä. Kiinteistönvälittäjän on ainoastaan tunnettava välitettävä kohde, ja arkkitehdillä on oltava kiinteistön piirustukset.

116. Yhtä tarpeetonta näyttää olevan se, että palvelun suorittaa ainoastaan se, jolla on oikeudellinen toimivalta päättää kiinteästä omaisuudesta eli esimerkiksi päättää esineoikeuden perusteella omaisuuden luovutuksesta ja sitä koskevista rasitteista tai vuokraamisesta kolmansille osapuolille velvoiteoikeudellisessa mielessä, koska oikeuden haltija ja kiinteistönvälittäjä ovat yleensä eri henkilöitä.

117. Pikemminkin lienee ratkaisevaa, että palvelun taloudellinen painopiste ei tyypillisesti olisi mahdollista tai järkevää ilman konkreettisen kiinteän omaisuuden olemassaoloa. Siinä yhteydessä minkä tahansa asiallisen liittymisen kiinteään omaisuuteen tai kiinteän omaisuuden osiin pitäisi riittää.(42) Tämä kuvaus koskee esimerkiksi niitä palveluja, jotka kohdistuvat kiinteän omaisuuden käyttöön, arvostukseen, rakentamiseen tai ylläpitoon, mukaan lukien näitä liiketoimia välittömästi palvelevat suoritukset, joihin nähden mikään muu liiketoimi ei ole ensisijainen.(43)

118. Nämä edellytykset epäilemättä täyttyvät kiinteistönvälittäjän ja arkkitehdin tapauksessa, koska kummankaan ammattiryhmän toiminta ei olisi ajateltavissa ilman kiinteän omaisuuden olemassaoloa. Sama pätee valittajan liiketoimintakonseptiin, joka ei olisi toteutettavissa ilman sen kiinteän omaisuuden olemassaoloa, jota aikaosuudet koskevat.

119. Mikäli verrataan toisaalta valittajan palvelujen laatua lainsäätäjän esimerkkeinä esittämien ammattityyppien laatuun, voidaan todeta huomattavasti suurempi vastaavuus kiinteistönvälittäjän palvelujen kanssa. Näille palveluille on tyypillisesti ominaista kiinteää omaisuutta koskevien sopimusten välittäminen tai tilaisuuden tarjoaminen sopimusten tekemiseen, missä yhteydessä näiden sopimusten kohteena voi olla kiinteän omaisuuden tai kiinteän omaisuuden osien luovuttaminen ja hankinta, mutta myös vuokraaminen. Kiinteistönvälittäjän palvelulle ja valittajan suorittamalle palvelulle on yhteistä se, että sen kohteena on kiinteän omaisuuden luovuttaminen käyttöä varten, missä yhteydessä valittaja toimii samalla tavalla kuin kiinteistönvälittäjä tietyllä tavalla välittäjänä kulloinkin kiinnostuneiden osapuolten välillä ja saa vastikkeen käyttöoikeuden luovutuksen onnistuneesta sopimisesta.

120. Edellä esitetystä kiinteistönvälittäjän ammattityypin kuvauksesta on johdettavissa, että käyttöoikeuden luovutus, jonka hän mahdollistaa palvelullaan, koostuu yleensä kiinteän omaisuuden luovutuksesta tai vuokrauksesta. Viimeksi mainittu toiminta voidaan sen ja tietyn kiinteän omaisuuden välisen läheisen yhteyden vuoksi luokitella arvonlisäverolainsäädännön kannalta kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetuksi palveluksi.(44)

121. Mielestäni kuitenkin se, että nyt käsiteltävässä asiassa on kyseessä yksinomaan lomankäyttöoikeuksien vaihto, ei estä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamista.

122. Ensinnäkin siihen sisältyvä luettelo on, kuten edellä mainittiin, pikemminkin esimerkinomainen kuin tyhjentävä, joten se ei ole esteenä sille, että sitä laajennetaan uusiin palvelulajeihin tuomioistuimen tulkinnalla.

123. Toiseksi aikaosuus antaa, riippumatta siitä, millainen oikeudellinen luonne(45) sille on annettu jäsenvaltioiden oikeudessa, haltijalle joka tapauksessa huoneenvuokraukseen verrattavissa olevan käyttöoikeuden.(46) Lomankäyttöoikeuksien vaihtoon, siten kuin valittaja tätä suorittaa liiketoiminnassaan, ei kuitenkaan liity oikeuksien siirtämistä jäseneltä toiselle. Kuitenkin sillä perusteella, että aikaosuusopimuksilla annetaan säännöllisesti mahdollisuus vastikkeettomaan tai vastikkeelliseen käyttöoikeuksien siirtämiseen kolmansille osapuolille, myös toinen vaihtoon osallistuva jäsen voi vedota näihin oikeuksiin.(47)

124. Kolmanneksi saadun liikevaihdon verottaminen kiinteän omaisuuden sijaintipaikassa vastaa määränpäämaaperiaatetta. Siinä otetaan huomioon, että jäsen voi käyttää valitsemaansa lomakiinteistöä vain itse paikalla ja kuluttaa vastaanottamansa palvelun arvonlisäveron kannalta vain tässä paikassa.

125. Edellä esitetystä seuraa, että palvelu, joka koostuu siitä, että autetaan tiettyjä lomakiinteistöjä koskevien aikaosuuksien haltijoita vaihtamaan lomankäyttöoikeuksia, ja kiinteä omaisuus, jonka osalta tätä vaihto-oikeutta käytetään, liittyvät riittävän suoraan toisiinsa. Tästä syystä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti palvelun suorituspaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee.

VIII Päätelmät

126. Edellä esitetyn perusteella teen sen päätelmän, että palvelut, joita valittaja suorittaa liittymismaksuja ja jäsenmaksuja vastaan, eivät liity suoraan kiinteään omaisuuteen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa (tai direktiivin 2006/112/EY 45 artiklassa) tarkoitettulla tavalla, joten ne kuuluvat kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan (tai direktiivin 2006/112/EY 43 artiklan) yleissäännön soveltamisalaan.

127. Palvelun suorituspaikan määrittäminen sellaisten palvelujen osalta, joita valittaja suorittaa vaihtomaksua vastaan, riippuu puolestaan siitä, käyttääkö valittaja muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja. Koska yhteisöjen tuomioistuimella ei ole konkreettisia tietoja siitä, että valittaja käyttäisi suorittaessaan palveluja jäsenilleen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja, on kansallisen tuomioistuimen asiana tutkia, onko tilanne tässä tapauksessa tällainen. Mikäli on, kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan (tai direktiivin 2006/112/EY 307 artiklan 2 kohdan) erityissäännös on sovellettavissa. Mikäli tämä edellytys ei kuitenkaan täyty, on sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa (tai direktiivin 2006/112/EY 45 artiklaa).

IX Ratkaisuehdotus

128. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa VAT and Duties Tribunalin kysymyksiin seuraavasti:

1) Palvelut, joita valittaja suorittaa liittymismaksuja ja jäsenmaksuja vastaan, eivät liity suoraan kiinteään omaisuuteen kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa (tai direktiivin 2006/112/EY 45 artiklassa) tarkoitetulla tavalla, joten ne kuuluvat kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan (tai direktiivin 2006/112/EY 43 artiklan) yleissäännön soveltamisalaan. Palvelun suorituspaikkana on siten pidettävä paikkaa, jossa valittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan.

2) Määritettäessä palvelun suorituspaikkaa sellaisten palvelujen osalta, joita valittaja suorittaa vaihtomaksua vastaan, on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä tutkia, käyttääkö valittaja muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja. Mikäli näin on, kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan (tai direktiivin 2006/112/EY 307 artiklan 2 kohdan) erityissäännös on sovellettavissa. Palvelun suorituspaikkana on silloin pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan.

Mikäli tämä edellytys ei täyty, on sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa (tai direktiivin 2006/112/EY 45 artiklaa) sillä seurauksella, että palvelujen suorituspaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa asianomainen kiinteä omaisuus sijaitsee.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – EUVL L 347, s. 1.

4 – Vastaa direktiivin 2006/112/EY 43 artiklaa.

5 – Vastaa direktiivin 2006/112/EY 45 artiklaa.

6 – Vastaa direktiivin 2006/112/EY 306 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja.

7 – Asia C-429/97, komissio v. Ranska, tuomio 25.1.2001 (Kok., s. I-637).

8 – Näin myös Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien, 1997, s. 121. Ks. myös Terra, B. ja Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, nide 1, s. 497, jonka mukaan liiketoimen suorituspaikkaa koskevilla opeilla ei ole mitään merkitystä sellaisissa tapauksissa, joissa liiketoimi kuuluu yhden ja saman kansallisen verotusvallan piiriin. Heti kun verotusvalta on usealla kansallisella veroviranomaisella esimerkiksi sen vuoksi, että tavarat

siirretään jonkin toisen jäsenvaltion alueelle tai palveluja suoritetaan henkilölle, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, ei ole yksiselitteisesti pääteltävissä, onko liiketoiminta tapahtunut tietyn valtion alueen sisällä vai ulkopuolella. Liiketoimen suorituspaikan määrittäminen on ratkaisevaa siihen kysymykseen vastaamiseksi, onko arvonlisävero kannettava ja mikä arvonlisävero on kannettava.

9 – Weiermayer, R., ”Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH”, julkaisussa *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (toim. M. Achatz ja M. Tumpel), Wien, 2001, s. 125.

10 – Ks. vastaavasti asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok., s. 2251, Kok. Ep. VIII, s. 263, 14 kohta); asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok., s. I-4595, 20 kohta); asia C-167/95, Linthorst ym., tuomio 6.3.1997 (Kok., s. I-1195, 10 kohta) ja asia C-452/03, RAL, tuomio 12.5.2005 (Kok., s. I-3947, 23 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on todennut siinä kuudennen direktiivin 9 artiklan mukaisten palvelun suorituspaikkaa koskevien säännösten yhteydessä, että näillä säännöksillä on tarkoitus välttää toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta tulojen verottamatta jääminen.

11 – Menner, S., toteaa teoksessaan *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln, 1992, s. 81, että tämän säännöksen päätarkoituksena on rajata yksiselitteisesti jäsenvaltioiden välinen verotusvalta kaksinkertaisen verotuksen sekä verottoman kulutuksen estämiseksi.

12 – Julkisasiamies Sharpston toteaa asiassa C-166/05, Heger, 7.3.2006 antamassaan ratkaisuehdotuksessa (tuomio 7.9.2006, Kok., s. I-7749, 27 kohta) siitä, että yhteisön lainsäätäjä on luonut kuudenteen direktiiviin jossakin määrin sisäistä jännitettä, koska palvelun suorituspaikkaa koskevat säännökset perustuvat pikemminkin alkuperämaaperiaatteeseen kuin määränpäämaaperiaatteeseen, vaikka arvonlisäveron eli kulutusveron taustalla olevana perustavanlaatuisena sääntönä on, että se pitäisi kantaa kulutuspaikassa.

13 – Communier, J. ?M., *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, 2001, s. 293, selittää tätä kuudennen direktiivin syntyhistorialla. Hänen mukaansa direktiiviehdotusta laadittaessa oli lähtökohtana se, että yrityksen kotipaikan huomioon ottaminen olisi käytännöllisin ratkaisu, ja tässä yhteydessä tästä ratkaisusta tehtiin vielä verrattain vähän poikkeuksia. Poikkeusten lukumäärä lisääntyi kuitenkin neuvostossa käydyissä lopullisissa neuvotteluissa sillä seurauksella, että säädösteksti, jonka neuvosto hyväksyi toukokuussa 1977, ei ole enää yksinkertaisesti hallittavissa.

14 – Tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset sulkevat toisensa pois käsitteellisesti. Direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 1 kohdassa säädetään, että palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavarain luovutusta. Kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa. Rajausvaikeuksia liittyy sellaisiin liiketoimiin, jotka koostuvat useiden suoritusten kirjosta, mutta liiketoimen yhtenäisyyden periaatteen perusteella ne voidaan luokitella joko vain tavaroiden luovutukseksi tai palvelujen suoritukseksi (ks. asia C-412/03, Hotel Scandic, julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin 23.11.2004 antama ratkaisuehdotus, tuomio 20.1.2005, Kok., s. I-743, 21 kohta; Haunold, P., ”Der Steuergegenstand”, teoksessa *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (toim. Markus Achatz ja Michael Tumpel), Wien, 2001, s. 110). Yhteisöjen tuomioistuin on käsitellyt useaan kertaan kysymystä siitä, täyttääkö sen käsiteltävissä tapauksissa liiketoimi tavaroiden luovutuksen vai palvelun suorituksen edellytykset (vrt. esim. asia C-172/96, First National Bank of Chicago, tuomio 14.7.1998, Kok., s. I-4387; asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996, Kok., s. I-2395; asia C-68/92, komissio v. Ranska, tuomio 17.11.1993,

Kok., s. I-5881 ja asia 139/84, Van Dijk's Boeckhuis, tuomio 14.5.1985, Kok., s. 1405).

15 – Yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut palvelun vastikkeellisuudesta, että palvelu on "vastikkeellinen" direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ja siten verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike vastaa todellisuudessa arvoltaan vastaanottajalle suoritettua palvelua (vrt. esim. asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994, Kok., s. I-743, 14 kohta; edellä alaviitteessä 14 mainittu asia First National Bank of Chicago, tuomion 26–29 kohta ja asia C-174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002, Kok., s. I-3293, 39 kohta).

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, s. 45, viittaa esimerkiksi siihen, että aikaosuussopimukset eivät sopimusten moninaisuuden vuoksi muodosta mitään homogeenistä sopimustyyppiä. Aikaosuussopimusten luokittelemisen johonkin Saksan yksityisoikeuden perinteisistä sopimustyypeistä ei ole mahdollista, vaikka ne jaettaisiin vielä velvoiteoikeudellisiin, esineoikeudellisiin ja yhtiö- tai yhdistysoikeudellisiin aikaosuussopimuksiin. Tästä syystä aikaosuussopimukset luettaisiin hänen mielestään Saksan oikeudessa lähinnä epätyypillisiin tai kaupankäynnissä tyyppillisiin sopimuksiin, jotka erottuvat muista siinä, että lakisääntely puuttuu, vaikka niiden määrä lisääntyy oikeudenkäytössä, ja siinä, että intressitilanne ja sopimuksen sääntelysisältö ovat samanmuotoisia. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Bryssel, 2006, s. 29 ja sitä seuraavat sivut, ja Mostin C. ja Feron, B., "Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé", *Annales de droit de Louvain*(1994), s. 33 ja sitä seuraavat sivut, mainitsevat useita mahdollisia oikeudellisia konstruktioita, joilla aikaosuussopimukset voidaan sisällyttää Belgian ja Ranskan siviilioikeuden ryhmiin. Niiden mielestä kyseeseen tulevat velvoiteoikeudelliset, esineoikeudelliset ja yhtiö- tai yhdistysoikeudelliset konstruktiot. Vanbrabant viittaa siihen, että Portugalissa ja Espanjassa aikaosuudet on otettu esineoikeuksiin. Portugalissa perustettiin jo 1980-luvulla ns. "direito de habitação periodica", kun puolestaan Espanjassa hyväksyttiin 15.12.1998 laki nro 42/1998 (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias). Papp, T., "Timesharing Contract", *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytemi Tanár, 70. Születésnapjára*, Szeged, 2007, s. 573, toteaa, että aikaosuussopimukset on luokiteltava epätyypillisten sopimusten ryhmään.

17 – EYVL L 280, s. 83.

18 – Vrt. asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok., s. 1443, 11, 12 ja 16 kohta); asia 230/87, Naturally Yours Cosmetics, tuomio 23.11.1988 (Kok., s. 6365, 11 kohta); edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Tolsma, tuomion 14 kohta; asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok., s. I-5577, 12 kohta); edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Kennemer Golf, tuomion 39 kohta; asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003 (Kok., s. I-6289, 30 kohta); asia C-210/04, FCE Bank, tuomio 23.3.2006 (Kok., s. I-2803, 34 kohta) ja asia C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, tuomio 18.7.2007 (Kok., s. I-6415, 19 kohta).

19 – Asia C-166/05, Heger, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7749, 15 kohta).

20 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Dudda, tuomion 21 kohta; edellä alaviitteessä 10 mainittu asia RAL, tuomion 24 kohta; asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005 (Kok., s. I-9433, 33 kohta) ja edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Heger, tuomion 15 kohta. Tämä oikeuskäytäntö merkitsee tältä osin poikkeamista edellä alaviitteessä 10 mainittuun asiassa Berkholz annettuun tuomioon (17 kohta) perustuvasta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaan paikka, jossa palvelun suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka, on yleensä ensisijainen liittymäkohta.

21 – Ks. vastaavasti asia C-108/00, SPI, tuomio 15.3.2001 (Kok., s. I-2361, 17 kohta).

22 – Näin myös edellä alaviitteessä 9 mainittu Weiermayer, s. 134.

23 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 108 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

24 – Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 68 kohta.

25 – Julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer esitti tämän ilmaisun (principio de unidad de la prestación) ensi kertaa edellä alaviitteessä 14 mainitussa asiassa Hotel Scandic antamassaan ratkaisuehdotuksessa (21 kohta). Hän viittaa siinä edellä alaviitteessä 14 mainittuun julkaisuun Haunold, P., "Der Steuergegenstand", s. 111.

26 – Vrt. arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettujen toisiinsa liittyvien suoritusten olemuksen osalta asiassa C-572/07, Tellmer Property, 9.12.2008 antamani ratkaisuehdotus (33 kohta ja sitä seuraavat kohdat, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Kuudennen direktiivin 2 artiklasta ilmenee, että jokaista liiketoimea on yleensä pidettävä omana, itsenäisenä suorituksena (vrt. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok., s. I-973, 29 kohta; edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 20 kohta ja asia C-425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008, 50 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Tietyin edellytyksin on kuitenkin useampia muodollisesti erilaisia yksittäisiä liiketoimia, joita suoritetaan erikseen ja joista jokainen voi sellaisenaan johtaa veron kantamiseen tai verosta vapauttamiseen, pidettävä yhtenä liiketoimena, jos ne eivät ole itsenäisiä (ks. em. asia Part Service, tuomion 51 kohta). Tilanne on tällainen esim. silloin, jos jo objektiivisten perusteiden mukaan toteutetussa selvityksessä todetaan, että yksi tai useampi yksittäinen suoritus muodostaa pääsuorituksen ja toinen yksittäinen suoritus tai muut yksittäiset suoritukset muodostavat useita sivusuorituksia, joilla on verotuksen osalta sama kohtalo kuin pääsuorituksella (ks. em. asia CPP, 30 kohta; asia C-34/99, Primback, tuomio 15.5.2001, Kok., s. I-3833, 45 kohta; edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 21 kohta ja em. asia Part Service, tuomion 52 kohta). Suoritusta on erityisesti pidettävä sivusuorituksena eikä pääsuorituksena silloin, jos sillä ei ole asiakaskunnalle omaa tarkoitusta, vaan se on keino käyttää palvelun tarjoajan pääsuoritusta parhain mahdollisin edellytyksin (vrt. em. asia CPP, tuomion 29 kohta ja asia Part Service, tuomion 52 kohta). Kyseessä on yksi yhtenäinen liiketoimi myös silloin, jos verovelvollinen toteuttaa kaksi tai useampia toimenpiteitä tai luovuttaa osatekijöitä, jotka liittyvät niin läheisesti toisiinsa, että ne muodostavat objektiivisesti arvioiden erottamattoman taloudellisen suorituksen, jonka jakaminen olisi todellisuuden vastaista (vrt. edellä alaviitteessä 20 mainittu asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 22 kohta ja em. asia Part Service, tuomion 53 kohta).

27 – Ks. valittajan kirjelmän 32 kohta.

28 – Edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Kennemer Golf, tuomion 40 kohta. Tämän asian kohteena oli erään urheiluseuran suoritusten luonnehtiminen kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi palveluksi. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan se, että urheiluseuran jäsenten maksama vuosimaksu oli kiinteämääräinen summa eikä sitä voitu kohdentaa golfkentän jokaiseen henkilökohtaiseen käyttöön, ei muuta sitä, että urheiluseuran jäsenten ja seuran itsensä välillä vaihdettiin vastavuoroisia suorituksia. Seuran suoritukset koostuivat näet siitä, että se asetti jäsentensä käyttöön pysyvästi urheilukenttiä ja niihin liittyviä etuja, eivätkä siitä, että se suoritti jäsentensä vaatimusten mukaisia palveluja. Siten urheiluseuran jäsenten suorittamat vuosimaksut, kuten pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevien vuosimaksut, ja tämän yhdistyksen suorittamat palvelut liittyivät suoraan toisiinsa.

29 – Edellä alaviitteessä 16 mainitun teoksen Kelp, U., s. 27, mukaan vaihto-organisaatio

koordinoi käyttöön oikeutettujen jäsenten vaihtotoiveita siten, että se välittää vaihtoon halukkaiden asumisoikeuksia muille kiinnostuneille, jotta he voisivat puolestaan hyödyntää "vieraita" aikaosuuksasuntoja muissa lomakohteissa.

30 – Yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998 (Kok., s. I-6229, 5 kohta) ja edellä alaviitteessä 18 mainittu asia First Choice Holidays, tuomion 21 kohta.

31 – Edellä alaviitteessä 30 mainitut yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 34 kohta ja alaviitteessä 18 mainittu asia First Choice Holidays, tuomion 22 kohta.

32 – Asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992 (Kok., s. I-5723, 11 kohta ja sitä seuraavat kohdat); asia C-260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997 (Kok., s. I-1005, 13 kohta); edellä alaviitteessä 30 mainitut yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 18 kohta; alaviitteessä 18 mainittu asia First Choice Holidays, tuomion 23–25 kohta ja asia C-200/04, iSt internationale Sprach- und Studienreisen, tuomio 13.10.2005 (Kok., s. I-8691, 21 kohta).

33 – Yhteisöjen tuomioistuin totesi edellä alaviitteessä 30 mainituissa yhdistetyissä asioissa Madgett ja Baldwin antamassaan tuomiossa (20 kohta), että matkatoimistoihin tai turistimatkojen järjestäjiin sovellettavan erityisjärjestelmän perustelut ovat päteviä myös silloin, kun taloudellinen toimija ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, vaan se suorittaa samanlaisia toimia muun toimintansa, kuten hotellitoiminnan harjoittamisen yhteydessä. Mikäli näet kuudennen direktiivin 26 artiklaa tulkittaisiin niin, että sen soveltaminen rajoitetaan koskemaan vain niitä taloudellisia toimijoita, jotka ovat matkatoimistoja tai turistimatkojen järjestäjiä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, tämän seurauksena olisi, että samanlaisiin suorituksiin sovellettaisiin eri säännöksiä taloudellisen toimijan muodollisen luonnehdinnan mukaan. Tämä on vahvistettu edellä alaviitteessä 32 mainitussa asiassa iSt internationale Sprach- und Studienreisen (tuomion 22 kohta).

34 – Vastaavasti myös Birkenfeld, W. ja Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. painos, Bielefeld, 1998, s. 169.

35 – Ks. Espanjan hallituksen kirjelmän 20 kohta.

36 – Valittaja selventää valituskirjelmänsä 11 kohdassa seuraavaa: "Once a member selects an available Exchange Property, the Appellant, *acting on behalf of the member*, seeks to confirm the exchange by checking the availability of the Exchange Property. If there is no availability, the Appellant, *still acting on behalf of the member*, will seek to identify alternative properties which may be suitable and offer them to the member who is free to accept them or not." (kursivointi tässä).

37 – Ks. valittajan kirjelmän 33 kohta.

38 – Vrt. edellä alaviitteessä 30 mainitut yhdistetyt asiat Madgett ja Baldwin, tuomion 24–27 kohta, ja alaviitteessä 32 mainittu asia iSt internationale Sprach- und Studienreisen, tuomion 25–27 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole pitänyt pelkkänä sivusuorituksena sellaisia palveluita, jotka ylittävät hotellialan perinteiset tehtävät ja joiden suorittaminen ei voi jäädä ilman huomattavaa vaikutusta pakettihintaan, kuten esimerkiksi kuljetus hotelliin kaukana olevista noutopaikoista. Pelkkinä sivusuorituksina yhteisöjen tuomioistuin on sitä vastoin pitänyt sellaisia matkapalveluja, joita tavanomaisesti suoritetaan kielikoulutuksen ja kieltenopetuksen yhteydessä, kuten esim. asiakkaiden kuljetus kohdemaassa ja/tai oleskelu siellä.

39 – Edellä alaviitteessä 12 mainittu julkisasiamies Sharpstonin asiassa Heger antama ratkaisuehdotus, 31 ja 33 kohta.

40 – Edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Heger, tuomion 24 kohta.

41 – Tätä oikeuskäytäntöä, joka koski alun perin kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettyjen vapautusten tulkintaa (ks. asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000, Kok., s. I-6301, 51 kohta; asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003, 25 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003, Kok., s. I-5965, 22 kohta), on vastaavasti sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan sisältöjen käsitteiden määritelmän osalta. Ensinnäkään 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ei määritellä nimenomaisesti siinä käytettyjä käsitteitä eikä niiden määrittelemiseksi viitata myöskään kansallisiin oikeusjärjestyksiin. Toiseksi kansallisten tuomioistuinten ja verohallinnon väliset ristiriidat voitaisiin, kuten tämän ratkaisuehdotuksen 51 kohdassa todetaan, välttää ainoastaan siten, että liiketoimien suorituspaikan määrittämisen osalta sovelletaan yhteisiä ja yhtenäisiä perusteita. Tämä voidaan kuitenkin saavuttaa vain silloin, jos 9 artiklan 2 kohdan a kohdan käsitteille annetaan yhteisön oikeuden määritelmä. Julkisasiamies Sharpston on jo todennut samansuuntaista edellä alaviitteessä 12 mainitussa asiassa Heger antamassaan ratkaisuehdotuksessa (25 kohta).

42 – Vastaavasti myös edellä alaviitteessä 8 mainittu Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, s. 138 ja Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (toim. von Sölch ja Ringleb), Stand: 1. syyskuu 2005, München, § 3a, 74 kohta, s. 14.

43 – Edellä alaviitteessä 42 mainittu Martin, § 3a, 75 kohta, s. 14 ja sitä seuraavat sivut.

44 – Kiinteän omaisuuden vuokraaminen lienee joka tapauksessa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu. Vrt. komission ehdotus kuudenneksi direktiiviksi (*Euroopan yhteisöjen tiedote*, viikko 11/73, s. 12), jossa mainitaan tämä tapaus nimenomaisesti pukuhuoneiden vuokrauksen lisäksi säännöksen soveltamisalaan kuuluvana. Ks. myös Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid, 2000, s. 79, jossa viitataan Espanjan arvonlisäverolain (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*) 70 §:n 1 momentin A kohtaan, jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen ja käyttöoikeuden luovutuksen katsotaan liittyvän suoraan kiinteään omaisuuteen. Vastaava säännös sisältyy Saksan liikevaihtoverolain (*Umsatzsteuergesetz*) 3 a §:n 2 momentin 1 kohdan a alakohdan, kun sitä luetaan yhdessä kiinteän omaisuuden vuokraamista koskevan 4 §:n 12 kohdan kanssa.

45 – Ostajien suojaamisesta kiinteistöjen osa-aikaisen käyttöoikeuden ostosopimuksen tiettyihin osiin nähden 26.10.1994 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 94/47/EY 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioilla on päätösvalta muun muassa ”niiden oikeuksien oikeudellisen luonteen määrittämiseen, jotka ovat tässä direktiivissä tarkoitettujen sopimusten kohteena”. Kyseisen direktiivin 2 artiklassa määritellään vastaavasti, että osa-aikainen käyttöoikeus on ”esineoikeus tai muu oikeus, joka koskee yhden tai useamman kiinteistön käyttöä vuosittain määrättyinä tai määriteltävissä olevana yli viikon pituisena kautena”.

46 – Edellä alaviitteessä 16 mainittu Kelp, U., s. 118 ja sitä seuraavat sivut, esittää, että velvoiteoikeudellisen aikaosuuden keskiössä on majoitustilojen luovutus, koska ilman sitä loma-asuntoihin kohdistuva aikaosuuks ei olisi ajateltavissa. Tästä syystä oikeuskirjallisuudessa esitetään suurimmaksi osaksi, että sopimussuhteen painopiste on vuokraoikeudessa. Kirjoittajan käsityksen mukaan näin on siltä osin kuin palvelujen suoritukset koskevat vain

aikaousuusasunnon ylläpitoa, siivousta ja hallintoa, erityisesti koska vuokrakohteen ylläpito kuuluu myös puhtaiden vuokrasopimusten yhteydessä vuokranantajan velvollisuuksiin. Myös siivous ja kohteen hallinnointi ovat majoitustilojen luovutukseen nähden toissijaisia sivusuorituksia.

47 – Ks. edellä alaviitteessä 16 mainittu Vanbrabant, B., s. 48, joka esittää, että vaihdon yhteydessä ei tapahdu käyttöoikeuden luovutusta. Se on ainoastaan käyttäjien ja/tai vaihtopörssiä hoitavan yrityksen välisten velvoiteoikeudellisten vaatimusten perusta. Edellä alaviitteessä 16 mainittu Kelp, U., s. 26, näkee siinä mahdollisuudessa, että käyttöoikeudet voidaan luovuttaa kolmansille osapuolille, syyn vaihtopörssien tämänhetkiseen menestykseen. Aikaosuuksien haltijoiden, jotka haluaisivat olla käyttämättä henkilökohtaisesti oikeuttaan, pitäisi näet lähtökohtaisesti itse huolehtia edelleenvälityksestä. Joustava ja siten laajempaa asiakasjoukkoa kiinnostava aikaosuusjärjestelystä tulee vasta silloin, jos kohde liitetään vaihto-organisaatioon, joka koordinoi käyttöön oikeutettujen jäsenten vaihtotoiveita.