

VERICA TRSTENJAK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. április 2.1(1)

C?37/08. sz. ügy

RCI Europe

kontra

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

(A VAT and Duties Tribunal, London [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog – Harmonizáció – Forgalmi adók –A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17?i hatodik tanácsi irányelv 9. cikkének értelmezése – Közös HÉA?rendszer – Az adóköteles tevékenység helyének meghatározására vonatkozó szabályok – Ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások – Szolgáltatások, amelyek célja meghatározott üdül?ingatlanokon fennálló id?ben megosztott használati jogok jogosultjai számára e használati jogok cseréjének megkönnyítése – Cserealap”

Tartalomjegyzék

I – Bevezetés

II – Jogi háttér

III – Tényállás

A – Az RCI Europe gazdasági tevékenységér?l

B – A nemzeti adóhatóságok el?tti eljárás

1. Az Egyesült Királyság adóhatóságának álláspontja

2. A spanyol adóhatóság álláspontja

IV – Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

V – A Bíróság el?tti eljárás

VI – A felek f?bb érvei

A – Az első és a második kérdésről

B – A harmadik kérdésről

C – A negyedik kérdésről

VII – Jogi értékelés

A – Bevezető megjegyzések

1. A szolgáltatásnyújtás helye egységes meghatározásának szükségessége

2. A szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó szabályozás alapelvei

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

1. Általános megfontolások

a) A termékértékesítés és a szolgáltatás elhatárolása

b) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések pontosítása

2. Az egyes szolgáltatások HÉA szempontú értékelése

a) Belépési díj

i) Ellenszolgáltatásként való minősítés

ii) A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása

b) A tagdíj

i) Ellenszolgáltatásként való minősítés

ii) A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása

c) Cseredíj

i) Ellenszolgáltatásként való minősítés

ii) A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása

– Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazhatósága

– A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének alkalmazhatósága

VIII – Következtetések

IX – Véggövetkeztetés

I – **Bevezetés**

1. Az EK 234. cikk szerinti előzetes döntéshozatal iránti kérelmével a London VAT Tribunal Centre (a továbbiakban: kérdést előterjesztő bíróság) több kérdést terjeszt az Európai Közösségek Bírósága elé a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös

hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK tanácsi irányelv (hatodik irányelv)(2) 9. cikke (2) bekezdésének értelmezésével kapcsolatban.

2. E kérelem el?terjesztésére az RCI Europe (a továbbiakban: felperes) által a nemzeti adóhivatal (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, a továbbiakban: Commissioners) három határozata ellen az Egyesült Királyságbeli Value Added Tax Tribunalhoz (a továbbiakban: VAT Tribunal) benyújtott jogorvoslat keretében került sor. Ebben a felperes bírósági úton vitatja a Commissioners szerint az általa folytatott tevékenységek után a illetményel kisebb összegben bevallott hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) utólagos kivetését.

3. Az alapügyben a felek lényegében a határon átnyúló szolgáltatások forgalmiadó?jogi megítélését, különösen a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározására irányadó kapcsoló elvet vitatják. Ett?l függ a válasz arra a kérdésre, hogy az Egyesült Királyság – ahol a felperes társaság székhellyel rendelkezik – adóztatási joghatósága kiterjed?e egyáltalán az érintett tevékenységekre.

II – Jogi háttér

4. A hatodik irányelv írja el? az adóköteles tevékenységek helyének meghatározására vonatkozó szabályokat. Ezen irányelvet a 2007. január 1-jén hatályba lépett 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) váltotta fel, amely az alapügy szempontjából releváns rendelkezéseket nagyjából változatlanul vette át.

5. A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése(4) a következ? általános szabályt állapítja meg:

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

6. A hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése(5) több különös szabályt tartalmaz. Így e rendelkezés a) pontja értelmében „az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatások esetén, ideértve az ingatlanügynökök és -szakért?k szolgáltatásait, az építési munkák el?készítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építészek és építéskivitelez? irodák munkái, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik”.

7. A hatodik irányelv 26. cikke(6) az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást tartalmaz. Ez a következ?képpen hangzik:

8. „(1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen : utazási irodák] esetén a hozzáadottérték?adót e cikk rendelkezései szerint alkalmazzák, amennyiben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E cikk nem vonatkozik azon idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyokra [helyesen: utazási irodákra], amelyek csupán közvetít?ként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyoknak [helyesen: utazási irodáknak] min?sülnek az utazásszervez?k is.

9. (2) Az utazási csomag tekintetében az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] által végzett összes tevékenységet olyan egyetlen szolgáltatásnak kell

tekinteni, amelyet az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] az utazó részére teljesített. E szolgáltatás azon tagállamban adóköteles, amelyben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] gazdasági tevékenységének azon székhelye vagy állandó telephelye található, ahonnan az iroda a szolgáltatást nyújtotta. E szolgáltatás vonatkozásában adóalapnak és a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett adó nélküli árnak az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] árrepe min?sül, vagyis az utasok által fizetend? hozzáadottérték?adó nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyánál [helyesen: utazási iroda] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból ered?en merültek fel.”

III – Tényállás

A – Az RCI Europe gazdasági tevékenységér?

10. Az alapeljárás felperesét 1973. november 29?én alapították az Egyesült Királyságban. Gazdasági tevékenysége arra irányul, hogy a tagjait megillet?, külföldi üdül?k?n fennálló, id?ben megosztott használati jogok cseréjét lehet?vé tegye és megszervezze (úgynevezett „time?sharing” modellként is ismert).

11. Az id?ben megosztott használati illet?ség konkrét jogi természete azon ország jogától függ, ahol az ingatlan található. Az id?ben megosztott használati jog jogosultjának általában joga van egy meghatározott helyen található adott üdül?ingatlant igénybe venni meghatározott ideig, egyes kijelölt id?pontokban. A tag ezen, ingatlanon fennálló, id?ben megosztott használati illet?ségét nevezik a tag „üdül?használati jogának”.

12. A felperes egy hetet-a-hétért jelleg?, id?ben megosztott, használati jogok cseréjét magában foglaló programot m?ködtet „RCI Weeks” néven, amely az alábbiakban bemutatandó sajátos ismérvekkel rendelkezik.

13. E program keretében az üdül?hely?fejleszt?knek lehet?sége nyílik arra, hogy úgynevezett „partnerré” váljanak. A partnerüdül?ben fennálló, (az ingatlanfejleszt?t?l vásárolt) id?ben megosztott használati illet?séggel rendelkez? magánszemélyek klubtagságot igényelhetnek az RCI Weeks programban.

14. Az RCI Weeks klubtagság lehet?vé teszi a tag számára, hogy az id?ben megosztott használatú ingatlanon fennálló üdül?használati jogát az id?ben megosztott használati jogokat tartalmazó szálláscserealapba (a továbbiakban: Weeks Pool) helyezze [deponálja], és hozzáférjen a más tagok által az alapba helyezett üdül?használati jogokhoz. Ennek során a tagok kizárólag a felperessel kerülnek kapcsolatba. Az üdül?használati jog Weeks Poolba helyezése nem vonja magával a használati jogok tárgyát képez? ingatlanon fennálló jogok felperes részére történ? átruházását. Ellenkez?leg, az id?ben megosztott használati jog jogosultja végig meg?rzi az ingatlanra vonatkozó e jogosultságát.

15. Az RCI Weeks tagjai egyt?l öt évig terjed? id?tartamra szóló belépési díjat, valamint évente megfizetend? tagsági díjat fizetnek. Ehhez jön hozzá az el?re, mégpedig a csere iránti kérelem napján fizetend? cseredíj. A felperes ezt a cseredíjat számviteli szempontból visszatéríthet? el?legként kezeli. Amennyiben a felperes nem tud a tag által elfogadható cserét ajánlani a Weeks Poolból, a cseredíjat a tag javára a jöv?beli cseredíjak kiegyenlítésére szolgáló összegként írják jóvá, vagy – ha a tag kéri – visszatérítik azt.

16. A Weeks Pool kiegészíthet? a felperes által harmadik félt?l vásárolt szállással, vagy valamely ingatlanfejleszt? által rendelkezésre bocsátott további hetekkel. A klubtagok cseredíj

megfizetése mellett kérhetnek cserét e kiegészít? szállásokra vonatkozóan is.

B – A nemzeti adóhatóságok el?tti eljárás

17. A felperes székhelye az Egyesült Királyságban van. Tagságának zöme ennek a tagállamnak az állampolgáraiból áll. Az RCI Weeks csererendszerprogramban részt vev? ingatlanok nagy része ezzel szemben Spanyolországban található.

18. E körülmények alapján a brit és spanyol adóhatóságok eltér? következtetésekre jutottak a felperes HÉA?helyzetét illet?en. Véleményük szerint a felperes által nyújtott szolgáltatások a saját nemzeti HÉA?jogi el?írásaik hatálya alá tartoznak. Következésképpen mindegyikük felszólította a felperest az e tevékenységek utáni HÉA megfizetésére, ami végeredményben két különböz? tagállambeli kett?s adóztatáshoz vezet.

1. Az Egyesült Királyság adóhatóságának álláspontja

19. A Commissioners véleménye szerint az id?ben megosztott használati jogok cseréjét szolgáló klubbeli tagság szolgáltatását ott nyújtják, ahol a felperes gazdasági tevékenységének székhelye van, tehát az Egyesült Királyságban. Ennek megfelelően a Commissioners azt az álláspontot képviseli, hogy a belépési és a tagsági díj alkotta bevételnek az Egyesült Királyságban kell HÉA alá tartoznia. A cseredíjbevételt a Commissioners a hatodik irányelv 26. cikkét átültet? nemzeti jogszabályok alkalmazási körébe tartozóként kezelte. A cseredíjbevételért nyújtott szolgáltatást a Commissioners „különleges utazási szolgáltatásnak” min?sítette, amely így az Egyesült Királyságban adóköteles.

20. Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l megállapítható, hogy a felperes 2003. december 31?ig az Egyesült Királyságban eleget tett az összes új klubtagtól kapott belépési díjat és valamennyi régebbi klubtagtól a további tagsági évek tekintetében fizetett tagsági díjat terhel? HÉA?fizetési kötelezettségének. 2005. december 31?ig befizette továbbá az Egyesült Királyságban az azon tagoktól kapott cseredíjbevételt terhel? HÉA?t, akik az Európai Unió valamely tagállamában található ingatlan id?ben megosztott használatára szereztek jogot. A felperes az Egyesült Királyságban nem fizette be az azon tagoktól kapott cseredíjbevételt terhel? HÉA?t, akik valamely Európai Unión kívül található ingatlan id?ben megosztott használatára szereztek jogot.

2. A spanyol adóhatóság álláspontja

21. A spanyol adóhatóságok ezzel szemben abból indulnak ki, hogy a felperes által nyújtott szolgáltatások ingatlannal kapcsolatosak, és ezért abban az országban esnek HÉA?fizetési kötelezettség alá, amelyben az id?ben megosztottan használt ingatlan fekszik.

22. A spanyol adóhatóságok által a felperessel szemben hozott adómegállapításról szóló határozatok – az adóügyi bíróságok elutasító ítéleteivel együtt – jelenleg a spanyol Legfels?bb Bírósághoz benyújtott megsemmisítés iránti kérelem tárgyát képezik.

IV – Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

23. A fentiekben bemutatott spanyol álláspont alapján 2004. január 1-jén a felperes beszüntette a HÉA-fizetést az Egyesült Királyságban azon belépési- és tagsági-díjbevétel után, amelyet a Spanyolországban fekvő ingatlannal rendelkező tagoktól kapott. Szintén beszüntette a HÉA-fizetést az Egyesült Királyságban azon cseredíjbevétel után, amelyet azon tagoktól kapott, akik üdülőhasználati jogukat Spanyolországban fekvő ingatlanra vonatkozó üdülőhasználati jogra cserélték.

24. 2005. március 23-án a Commissioners adómegállapításról szóló határozatot hozott azon áthárított adó beszédése végett, amelyet álláspontja szerint a felperesnek be kellett volna fizetnie 2004 folyamán azon belépési- és tagsági-díjbevétel után, amelyet a Spanyolországban fekvő ingatlanra vonatkozó üdülőhasználati joggal rendelkező tagoktól kapott, valamint a Spanyolországban fekvő ingatlanokon fennálló üdülőhasználati jog tekintetében kapott cseredíjak után. Az adómegállapításról szóló határozatot 2005. április 5-én bocsátották ki 1 339 709,00 GBP összegre.

25. A felperes 2005. május 5-én jogorvoslattel élt ezen adómegállapításról szóló határozat ellen a kérdést előterjesztő bíróság előtt.

26. A kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében utal a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének meghatározását övező folyamatos jogbizonytalanságra, és arra a veszélyre, hogy ez akadályozza a felperest gazdasági tevékenységének folytatásában. Ezért az eljárás felfüggesztéséről határozott, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

1) "1) A felperes által megködtetett heti csererendszer tagjai által fizetett

- belépési díjért;
- tagsági díjért; és
- cseredíjért

a felperes által nyújtott szolgáltatásokkal összefüggésben, mely tényezőket kell figyelembe venni annak meghatározása során, hogy a szolgáltatások „ingatlanokkal kapcsolatosak-e” a hatodik HÉA-irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja (jelenleg az átdolgozott HÉA-irányelv 45. cikke) értelmében?

2) 2) Ha a felperes valamennyi szolgáltatása vagy egyes szolgáltatásai „ingatlanokkal kapcsolatosak” a hatodik HÉA-irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja (jelenleg az átdolgozott HÉA-irányelv 45. cikke) értelmében, akkor az az ingatlan, amellyel valamennyi szolgáltatás vagy az érintett szolgáltatás kapcsolatos, a cserealapba helyezett ingatlan, a cserealapba helyezett ingatlanért cserébe igényelt ingatlan vagy mindkét ingatlan?

3) 3) Ha bármelyik szolgáltatás mindkét ingatlannal „kapcsolatos”, hogyan kell a szolgáltatásokat besorolni a hatodik HÉA-irányelv (jelenleg az átdolgozott HÉA-irányelv) alapján?

4) 4) A különböző tagállamok által alkalmazott eltérő megoldások fényében hogyan jellemzi a hatodik HÉA-irányelv (jelenleg az átdolgozott HÉA-irányelv) az adóalany alábbi szolgáltatásokért kapott „cseredíjbevételét”:

- annak megkönnyítése, hogy az adóalany által megködtetett rendszer egyik tagja üdülőhasználati jogait elcserélje a rendszer másik tagjának üdülőhasználati jogaira; és/vagy

– a rendszer tagjainak rendelkezésére álló, szállásokra vonatkozó cserealap kiegészítéseként az adóalany által valamely adóalany harmadik személytől vásárolt szállásra vonatkozó használati jogok biztosítása?”

V – A Bíróság el?tti eljárás

27. A 2008. január 9?i el?zetes döntéshozatalra utaló végzés 2008. január 31?én érkezett meg a Bíróság Hivatalához.

28. Írásbeli észrevételeket az alapeljárás felperese, az Egyesült Királyság, a Spanyol Királyság és a Görög Köztársaság kormányai, valamint az Európai Közösségek Bizottsága nyújtottak be a Bíróság alapokmányának 23. cikkében el?írt határid?n belül.

29. A 2009. február 19?i tárgyaláson megjelentek az alapeljárás felperesének, az Egyesült Királyság, a Spanyol Királyság és a Görög Köztársaság kormányainak, valamint a Bizottságnak a jogi képvisel?i, hogy észrevételeiket megtegyék.

VI – A felek f?bb érvei

A – Az els? és a második kérdés?l

30. Az alapeljárás *felperese* szerint a belépési díj és a tagsági díj ellenében nyújtott szolgáltatások nem rendelkeznek elégséges kapcsolattal egy meghatározott ingatlannal, így azok nem tartoznak a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének hatálya alá. Inkább az ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésében foglalt általános szabály alkalmazandó, azzal a következménnyel, hogy a szolgáltatásnyújtás, azaz az új tagok nyilvántartásba vételének és belépésének helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye van. Ez a jelen ügyben az Egyesült Királyság.

31. Ugyanennek kell vonatkoznia azokra a szolgáltatásokra, amelyeket a cseredíj megfizetése ellenében nyújtanak, különösen mivel ez áll összhangban a nyújtott szolgáltatások összességének adójogi kezelésével. Értelmetlen egy lényegében egységes szolgáltatás különféle kezelése.

32. Az *Egyesült Királyság* *kormánya* úgy érvel, hogy a belépési díj és a tagsági díj ellenében nyújtott szolgáltatásoknak ezen irányelv 9. cikke (1) bekezdésének a hatálya alá kellene tartozniuk. Az alapeljárás felpereséhez hasonlóan tagadja, hogy a szóban forgó díjak ellenében nyújtott szolgáltatások bármilyen ingatlannal kell?en közvetlen kapcsolatban állnának. Az álláspontját többek között azzal indokolja, hogy a felperes pusztán egyfajta piachoz biztosít hozzáférést, amelyen a tagok használati jogaikat elcserélhetik. A cseredíjakat illet?en az Egyesült Királyság *kormánya* úgy véli, hogy azok semmilyen ingatlannal nem kapcsolatosak, különösen mivel a tag mind a használati jogát, mind a cseredíjat rendelkezésre bocsáthatja legfeljebb 24 hónappal a használati jogának visszavonása el?tt.

33. A *Spanyol Királyság* *kormánya* az els? kérdéssel kapcsolatban azon a véleményen van, hogy alapvet?en két tényez?t kell figyelembe venni annak a kérdésnek a megítélésekor, hogy az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásokra vonatkozó szabályozás vagy pedig az idegenforgalmi tevékenységre vonatkozó különös szabályozás alkalmazandó?e. Egyrészt a közvetít? magatartására kell tekintettel lenni, és meg kell vizsgálni, hogy az a saját vagy más nevében jár?e el. Másrészt meg kell állapítani, hogy a közvetít? más adóalanyoktól szerzi?e be a gazdasági tevékenysége folytatásához szükséges árukat és szolgáltatásokat.

34. A második kérdéssel összefüggésben a Spanyol Királyság *kormánya* el?adja, hogy, ha helyesen abból kell kiindulni, hogy a kérdéses szolgáltatások ingatlannal kapcsolatosak, akkor a

belépési díjak és a tagsági díjak is közvetlenül kapcsolódnak azokhoz az ingatlanokhoz, amelyeken a tagoknak olyan időben megosztott használati joguk áll fenn, amelyet a cserealapba helyeztek. E tekintetben ugyanis olyan díjakról van szó, amelyek pusztán önmagában a rendszerhez tartozás okán fizetendőek még akkor is, ha azt a tag nem használja.

35. A Görög Köztársaság kormánya által képviselt vélemény szerint a felperes gazdasági tevékenységének fajtája, valamint a kérdéses szolgáltatások és az ingatlan közötti kapcsolat sorolandók azon tényezők közé, amelyeket figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett „ingatlanokkal kapcsolatos” szolgáltatásokról van-e szó. Különösen azt kell megvizsgálni, hogy ezek esetében független, utazási szolgáltatások formájában az időben megosztott használati jog jogosultjainak nyújtandó szolgáltatásokról vagy inkább a csereprogramban részt vevő, időben megosztott használati jog jogosultjai közötti olyan kölcsönös szolgáltatásokról van-e szó, amelyeket a felperes közvetítésével nyújtanak.

36. A Görög Köztársaság kormánya a második kérdést úgy javasolja megválaszolni, hogy a belépési díjak és a tagsági díjak közvetlenül kapcsolódnak ahhoz az ingatlanhoz, amelyen a tagnak időben megosztott használati joga áll fenn, míg a cseredíjak közvetlenül ahhoz az ingatlanhoz kapcsolódnak, amelynek tekintetében a cserejogot gyakorolják.

37. A Bizottság úgy véli, hogy a felperes által nyújtott szolgáltatás az időben megosztott használati jogok cseréjének lehetvé tételében áll. A befizetendő díjak ezért az e rendszerben való részvétel ellenszolgáltatásainak tekintendőek. Nézete szerint ezek az időben megosztott használati jogok ingatlanokon fennálló jogok, másrészt pedig e jogok megfelelő jogok cseréje ellenében történő átruházása a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének értelmében vett ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatás. Azon szolgáltatásnyújtás teljesítési helye, amelyért a belépési díjat és a tagsági díjat befizetik, annak az ingatlannak a helye, amelyen a tag időben megosztott használati joga fennáll. Másfelől azon szolgáltatásnyújtás teljesítési helye, amelyért a cseredíjat megfizetik, annak az ingatlannak a helye, amelynek időben megosztott használati jogát a tag a csere ellenében megszerzi.

B – A harmadik kérdésről

38. A felperes szerint a harmadik kérdés abban a formában, ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében megfogalmazta, egyáltalán nem vetődik fel. Ahogy azt az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdéshez fűzött észrevételei mutatták, az általa nyújtott szolgáltatások nem kellően sorosan kapcsolódnak valamely ingatlanhoz.

39. A felperes azt állítja továbbá, hogy az a következtetés, miszerint a szolgáltatás mindkét – azaz mind a cserealapba helyezett, mind a cserealapba helyezettért cserébe igényelt – ingatlannal kapcsolatos lehet, ellentétes a hatodik irányelv 9. cikkének értelmével és céljával. Az irányelv 9. cikkével a közösségi jogalkotó a tagállamok között a HÉA beszédésére vonatkozó joghatóságukkal kapcsolatban felmerülő vitákat, illetve a kétsős adóztatást kívánta elkerülni. Ezért a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának az alkalmazása szempontjából csak egy ingatlan lehet releváns, mégpedig az, amelyikkel a legszorosabb kapcsolat áll fenn.

40. Az Egyesült Királyság kormánya – ugyanazon okokból, mint a felperes – azon az állásponton van, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés nem igényel választ, mivel a felperes által nyújtott szolgáltatás semmilyen ingatlannal sem kapcsolatos. Ez a kérdés inkább az ellentétes felfogásban rejlő problémákat tárja elénk. Ha ugyanis a felperes által nyújtott szolgáltatás mind a cserealapba helyezett, mind a csere útján szerzett ingatlanhasználati joggal kapcsolatos lenne, akkor egy és ugyanazon szolgáltatásra két különböző nemzeti

HÉA?mérték vonatkozna.

41. A *Spanyol Királyság* *kormány*a is nagyon valószínűtlennek tartja, hogy egy szolgáltatás mindkét ingatlannal kapcsolatos lehet. Ez az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdéshez f?zött észrevételeib?l következik: a cserealapba való felvétel, mint a belépési díj és a tagsági díjak ellenében nyújtott szolgáltatás, kizárólag azzal az ingatlannal kapcsolatos, amelyen a tag megosztott használati joga fennáll; a cseredíj ellenében nyújtott szolgáltatás – egy másik tag megfelel? megosztott használati jogának felajánlása annak a tagnak, aki a megosztott használati jogát el szeretné cserélni – ezzel szemben közvetlenül arra az ingatlanra vonatkozik, amelynek tekintetében a cserejogot gyakorolják. Ha azonban egyrészt?l a belépési díj/tagsági díjak vagy másrészt?l a cseredíj ellenében nyújtott szolgáltatás ténylegesen mindkét ingatlanhoz kapcsolódna, akkor a Bíróság C?429/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítéletét(7) alkalmazva a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének a szolgáltató székhelyét kellene tekinteni.

42. A *Görög Köztársaság* *kormány*a az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett második kérdéshez f?zött észrevételében a spanyol kormányhoz hasonlóan szintén arra a következtetésre jut, hogy a harmadik kérdést úgy kell megválaszolni, hogy egy ügylet soha sem áll egyidej?leg mindkét ingatlannal kapcsolatban.

43. Végezetül a *Bizottság* írásbeli észrevételében egyáltalán nem foglalkozik az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett harmadik kérdéssel, mivel az véleménye szerint – amely alapvet?en megegyezik a Spanyol Királyság és a Görög Köztársaság véleményével – nem merül fel. A felperes szolgáltatása vagy azzal az ingatlannal kapcsolatos, amelyiken a tag megosztott használati joga fennáll (így a csererendszerbe a belépési díj és tagsági díjak ellenében történ? felvétel esetén), vagy pedig azzal, amelyet a tag csere révén használhat (így a cseredíj ellenében nyújtott ellenszolgáltatás esetén), de soha sem egyidej?leg mindkét ingatlannal.

C – A negyedik kérdésr?l

44. A felperes azt az álláspontot képviseli, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye szempontjából nincs különbség abban a tekintetben, hogy a megosztott használati jogot egy másik tag helyezte?e a Weeks Poolba, vagy azt a felperes valamely adóalany harmadik személyt?l vásárolta a szállásokra vonatkozó cserealap kiegészítése érdekében. A felperes által a cseredíj ellenében nyújtott szolgáltatás ugyanis függetlenül annak a megosztott használati jognak az eredetét?l, amelyet a tag cserealapba helyezett megosztott használati jogáért cserébe ajánlanak, ugyanaz. A HÉA szempontjából ezért a szolgáltatást a csere alapján megszerzett használati jogok eredetét?l függetlenül a felperes el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett els? és második kérdéshez f?zött észrevételeinek megfelel?en kell kezelni.

45. Az *Egyesült Királyság* *kormány*a is úgy véli, hogy a megosztott használati jog eredete nincs hatással a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyére. A felperes a cseredíj ellenében az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett negyedik kérdésben meghatározott mindkét esetben csupán egy adminisztratív szolgáltatást nyújt, amely abban áll, hogy a tagnak több, a csereigényének megfelel?, más szálláshelyeken fennálló megosztott használati jogot kínál. A megosztott használati jogok tényleges továbbadása nem történik meg, mert a felperes nem tudja garantálni, hogy egyáltalán talál megfelel?t, és a tag sem köteles a felajánlott megosztott használati jogokat elfogadni. Ezért a felperes által a cseredíj ellenében nyújtott szolgáltatások bevételeit a megosztott használati jogok eredetét?l függetlenül a 77/388 irányelv 9. cikkének (1) bekezdése alapján kell adóztatni.

46. Az *Egyesült Királyság* *kormány*a mindazonáltal másodlagosan el?adja, hogy ha elemzése téves lenne, és a cseredíjat egy másik szálláshelyen fennálló megosztott használati jog tényleges

továbbadásáért számítanák fel, akkor ezt az elzetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdés szerinti második esetben, amelyben a felperes a megosztott használati jogot adóalany harmadik személytől szerezte meg, ugyancsak a felperes székhelyén kellene adóztatni. Ebben az esetben ugyanis az idegenforgalmi tevékenységre vonatkozó különös szabályozás lenne alkalmazandó.

47. A *Spanyol Királyság* *kormány*a az elzetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdésre adandó válasz kapcsán utal a cseredíj adóztatásával kapcsolatos észrevételeire. Ahogy azt már a második kérdéssel kapcsolatban kifejtette, a cseredíjat egy másik szálláshelyen fennálló megosztott használati jog használatára való jogosultságért fizetik, ezért az ezzel az ingatlannal kapcsolatos, és következésképpen az annak fekvése szerinti helyen kell megadóztatni.

48. A *Görög Köztársaság* *kormány*a különbséget tesz az elzetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdésben meghatározott két eset között, minek során abból indul ki, hogy a felperes által adóalany harmadik személyektől megszerzett megosztott használati jogok átengedéséhez pótlólagos díjat kell fizetni. Az első esetben – amikor a felperes a tagnak valamely másik tag megosztott használati jogát ajánlja fel – a cseredíjat azon a helyen kell adóztatni, ahol az az ingatlan fekszik, amelyen ennek a másik tagnak megosztott használati joga áll fenn. A második esetben további különbségtétel szükséges: ha a felperes valamely ingatlanfejlesztő használati jogát bocsátja rendelkezésre, a fentiek szerint kell eljárni. Ha a felperes megvásárolja a használati jogot annak érdekében, hogy a tag kívánságát teljesítse, és azt a részére továbbértékesíti, úgy ez a szolgáltatás az idegenforgalmi tevékenységre vonatkozó külön szabályozás hatálya alá esik. Végül, ha a felperes olyan használati jogokat enged át, amelyeknek maga volt a jogosultja, akkor ez szállodaüzemeltetői tevékenységnek minősül, és így azon a helyen adóköteles, ahol az az ingatlan fekszik, amelyen a használati jogok fennállnak.

49. Végezetül a *Bizottság* írásbeli észrevételében egyáltalán nem foglalkozik az elzetes döntéshozatalra elterjesztett negyedik kérdéssel. Ezért e helyen csak utalni lehet arra a véleményére, hogy a cseredíj ellenében nyújtott ellenszolgáltatás kapcsolatban áll azzal az ingatlannal, amely a cserealapba helyezett használati jogért cserébe használható.

VII – Jogi értékelés

A – Bevezető megjegyzések

1. A szolgáltatásnyújtás helye egységes meghatározásának szükségessége

50. A felperes és a Commissioners közötti jogvitát az adóköteles tevékenység helyére vonatkozó kérdés lobbantotta fel. Ennek a kérdésnek a megválaszolásától függ az a kérdés, hogy a felperes által gazdasági tevékenysége keretében szerzett bevételek a brit vagy a spanyol adóhatóságok adóztatási joghatósága alá tartoznak-e.

51. A különböző szolgáltatások nyújtásának helyére vonatkozó rendelkezések központi helyet foglalnak el a határon átnyúló szolgáltatásoknak a forgalmi adó szempontjából történő megítélésében, mivel ezekhez igazodik a nemzeti HÉA-jog alkalmazhatóságának a kérdése(8). Mivel a HÉA-rendszer hatálya azokra a termékértékesítésekre és különböző szolgáltatásokra terjed ki, amelyeket egy vállalkozó tevékenységi körében, belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített, kizárólag egy belföldi szolgáltatásnyújtási hely teszi lehetővé a tagállami HÉA-jog alkalmazását.

52. Ha minden nemzeti adóztatási joghatóság a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározására vonatkozó más és más kritériumhoz kapcsolódna, az kettős adóztatáshoz, de az adóztatás elmaradásához is vezethetne. Pontosan ebből a nézőpontból ered a közös piacon belül a

szolgáltatásnyújtás helyének meghatározásához szükséges egységes kapcsoló elvek kiemelkedő fontossága(9). A hatodik irányelv szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó szabályozásának célja hetedik preambulumbekézése szerint, hogy úgy határolja el egymástól az egyes tagállamok adóztatási joghatóságát hogy e joghatósági összeütközések elkerülhetők legyenek(10). Az adózási kapcsoló elvek egységes közösségi meghatározásának a nemzeti HÉA-jog hatályának méltányos körülhatárolását kell eredményeznie(11).

2. A szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó szabályozás alapelvei

53. A tagállamok közötti minősítésbeli ellentétek a lehető legegyszerűbb és legegyszerűbb szabályozással elkerülhetők, habár jogalkotói szemszögből elképzelhetők eltérő kapcsoló elvek aszerint, hogy a székhely elvének vagy a rendeltetési hely elvének biztosítanak-e elsőbbséget. Az első elv alapján a kapcsolat azzal a hellyel jön létre, ahol a szolgáltató gazdasági tevékenységének székhelye van, míg a második elv alapján a szolgáltatásnyújtás helye azokhoz a helyekhez kötődik, ahol a különböző szolgáltatások valószínű felhasználása, illetve az abból származó jövedelem felhasználása történik.

54. Tudatában annak a ténynek, hogy a közös piac működése tekintetében mindkét elvnek éppúgy vannak előnyei, mint hátrányai, a közösségi jogalkotó a hatodik irányelvnek a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó szabályozásával a vegyes megközelítés mellett döntött(12), amikor a 9. cikk (1) bekezdésében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyeként alapvetően a szolgáltató vállalkozásának a székhelyét jelölte meg. Ezen elv alól azonban a (2) bekezdésben számos kötelező kivételt tett, amelyek erősen korlátozzák az (1) bekezdés hatályát, és magát a hatodik irányelvben érvényesülő székhely elvét teszik kivétellé(13). Ehhez jönnek még azok a különös szabályok, amelyek bizonyos gazdasági tevékenységek sajátosságaira vannak figyelemmel.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések vizsgálata

1. Általános megfontolások

a) A termékértékesítés és a szolgáltatás elhatárolása

55. Mindenekelőtt azt kell megjegyezni, hogy sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a jelen eljárásban részt vevő felek nem vonják kétségbe, hogy a felperes gazdasági tevékenysége kizárólag a hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében vett szolgáltatásoknak ellenérték fejében történő nyújtásában áll. Ez a jogi minősítés álláspontom szerint helyes, és ezért a következő vizsgálat alapjául kell venni.

56. A hatodik irányelv által a HÉA-köteles tevékenységek jogi minősítése tekintetében elvégzett világos elhatárolás alapján(14) a hatodik irányelv 5. és 8. cikke szerinti termékértékesítésre vonatkozó előírások alkalmazása kizárt. Következésképpen egyedül csak a 9. cikk (1) bekezdésének és a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának, valamint az utazási irodákra vonatkozó, 26. cikk (1) bekezdése szerinti különös szabályozásnak a szóban forgó szolgáltatásokra való alkalmazhatósága vitatott.

b) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések pontosítása

57. A továbbiakban meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdései jelentős tartalmi átfedéseket mutatnak, ami álláspontom szerint e kérdések pontosítását teszi szükségessé.

58. Egyrészt az előzetes döntéshozatal iránti kérelem értelmezése alapján az előzetes

döntéshozatalra elterjesztett kérdések annak a kérdésnek a megítélésére irányulnak, hogy a felperes által nyújtott egyes szolgáltatásokhoz mennyiben rendelhetők hozzá az RCI heti csererendszerben részt vevő tagok által fizetendő különböző fajtájú díjak.

59. Valamely olyan kölcsönösségen alapuló jogviszony fennállása, amelynek keretében a szerződő felek kölcsönösen kötelezik magukat egy szolgáltatás és egy ellenszolgáltatás formájában megnyilvánuló, egymásnak megfelelő szolgáltatások cseréjére, abból a szempontból releváns, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében kizárólag az ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás tartozik a HÉA alá(15). Következésképpen a jelen esetben a felperes egyes szerződéses kötelezettségeinek pontos azonosítására van szükség.

60. Másrészt az előzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések annak a kérdésnek a vizsgálatára irányulnak, hogy a szóban forgó szolgáltatások a szolgáltatásnyújtás helyének a már említett meghatározásai közül melyik alá tartoznak. E meghatározások alapján állapítható meg, hogy az Egyesült Királyság adóztatási joghatósága fennáll-e, és milyen körben.

61. Az áttekinthetőség és az előzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések célirányos megválaszolásához főként érdek okán jogi vizsgálódásomat erre a két fő szempontra fogom összpontosítani.

2. Az egyes szolgáltatások HÉA szempontú értékelése

62. A leghatékonyabbnak a felperes szolgáltatásainak az a contrario következtetés módszerével az ügyfelektől beszedett különböző díjak alapján történő vizsgálata tűnik. A felperes által beszedett díjak érintik egyrészt az egyszeri felvételi díj formájában megnyilvánuló belépési díjat, amelyet a tagnak az első nyilvántartásba vételkor kell fizetnie, valamint az éves tagsági díjat és végezetül az úgynevezett cseredíjat az ingatlanhasználati jogoknak az RCI Weeks heti csererendszer keretében megvalósuló sikeres cseréje esetében. A következőkben e díjak alapján különbséget téve megvizsgálom, hogy a felperes mely szolgáltatásai kapcsolódnak ezekhez. Ezzel összefüggésben meg kell vizsgálnom, hogy ezek a szolgáltatások egységet képeznek-e, vagy elkülönültek tekintendő szolgáltatásoknak minősülnek, és hogy a díjak megfelelő ellenszolgáltatásnak tekintendők-e. Az így nyert ismeretek alapján lehet aztán megállapítani, hogy a szolgáltatás mely HÉA-ket okozhat tényállás alá tartozik, és ezáltal a szolgáltatásnyújtás helyét meghatározni.

63. A nyújtott szolgáltatások meghatározása nehéz az úgynevezett timesharing-szerződések (időmegosztásos ingatlanhasználati konstrukciók) esetében. Polgári jogilag az esetükben nem létezik egységes szerződéstípus(16). Megtalálhatók közöttük tartós használati jogok bérleti szerződések formájában, vagyönkezelési modellek dologi használati jogok közvetítésével, tőkerészesedési modellek, üdülőklubmodellek és számos további változat. Ez az áttekinthetetlenség volt az oka annak, amiért elfogadták az ingatlanok időben megosztott használati jogának megszerzésére irányuló szerződések egyes szempontjai vonatkozásában a fogyasztók védelméről szóló, 1994. október 26-i 94/47/EK európai parlamenti és tanácsi irányelvet(17). Mivel közvetlenül ezen irányelv hatálybalépése után néhány új timesharing-modell jelent meg a piacon, a Bizottság 2007-ben a joghézagok megszüntetése céljából az erőteljesebb fogyasztóvédelem érdekében módosító javaslatokat terjesztett elő, amelyeket az Európai Parlament 2008. október 22-én alig módosított változatban fogadott el.

64. Azonban a szóban forgó ügyben nem magáról a timesharing-szerződés megkötéséről van szó, hanem inkább a szabadidőhasználati jogoknak a cserealap tagjai közötti cseréjéről.

a) Belépési díj

i) Ellenszolgáltatásként való minősítés

65. A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy kölcsönösségen alapuló jogviszonyról akkor lehet beszélni, ha a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn, mivel a fizetett összeg egyedileg meghatározható szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi, amely szolgáltatást olyan jogviszony keretében nyújtják, amelyben kölcsönös teljesítésekre kerül sor(18).

66. A belépési díjat illetően tehát közvetlen kapcsolatnak kellene fennállnia egy elégségesen meghatározható szolgáltatással.

67. A felperes üzleti modelljének közelebbi vizsgálatából, amint azt maga a felperes és az Egyesült Királyság kormánya írásbeli észrevételeikben részletesen bemutatták, az tűnik ki, hogy egy tag a belépési díj megfizetése ellenében először csak az RCI Weeks heti csererendszerprogramhoz kap hozzáférést.

68. Azonban pusztán a belépés még nem jogosít más tagok időben megosztott használati jogának igénybevételére. Ehhez az RCI Weeks heti csererendszerbeli tagság mellett szükség van a saját megosztott használati jogok cserealapba helyezésére is. Ennek feltétele, hogy az időben megosztott használati jog jogosultja a csere lebonyolítását kezdeményezi, amelynek során neki először a saját, meghatározott időben megosztott használati jogát hozzáférhetővé kell tennie, és másodszor egy megfelelő időben megosztott használati jogot ki kell választania.

69. A csereprogramban való részvétel lehetősége mellett a tag hozzáférést kap a felajánlott üdülőingatlanokra vonatkozó információk széles köréhez, például egy rendszeresen frissített nyomtatott katalógus, valamint egy internetalapú áttekintés formájában. A taggal ezenfelül egy telefonszámot is közölnek, amelyen adott esetben felveheti a kapcsolatot a felperes személyzetével, és érdeklődhet mind a csere pontos módjáról, mind a felperes külön kérésre biztosított kiegészítő szolgáltatásairól.

70. Egy új tag szempontjából tehát az RCI Weeks heti csererendszerbe való belépés bizonyos tekintetben a csereprogramban való részvétel első lépése, amelynek során a tag számára a belépési díj megfizetése ellenében potenciálisan valamennyi lehetőség nyitva áll. Az újonnan belépett tagok rendelkezésére bocsátott információk célja a tagnak a tulajdonképpeni csereprogramra történő felkészítése. Eközben a belépés még nem jár együtt a jogok átadásával is, hanem az kizárólag egyfajta piachoz biztosít hozzáférést, amelyen a tagok a felperes segítségével időben megosztott használati jogukat el tudják cserélni. A tagság önmagában azonban nem kötelez az e csereprogramban való részvételre.

71. Ennyiben csak a szóban forgó csereprogramhoz való hozzáférést biztosító tevékenység és a belépési díj fizetése között áll fenn az ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat.

72. Ezzel szemben nem állapítható meg ilyen könnyen közvetlen kapcsolat a belépés és a csereprogram tulajdonképpeni megvalósítása között, mivel ahhoz a szerződő felek további közreműködése, nevezetesen a tag kérése, a csere lebonyolíthatóságának a felperes általi megerősítése és nem utolsósorban a cseredíj megfizetése szükséges.

ii) A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása

73. A továbbiakban meg kell vizsgálni, hogy ez a szolgáltatás miként sorolható be a hatodik irányelv szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó szabályozásának rendszerébe. A hatodik irányelv 9. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglalt szabályozás alkalmazása jöhet szóba. E

rendelkezők értelmezése néhány előzetes megjegyzést tesz szükségessé.

74. A hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése rögzíti a teljesítési hely meghatározására vonatkozó általános szabályt, míg e cikk (2) bekezdése e tekintetben egy sor különös esetet állapít meg(19).

75. A hatodik irányelv nem tartalmaz a 9. cikk (1) bekezdésében foglalt főszabály és a 9. cikk (2) bekezdése szerinti kivételek közötti viszonyra vonatkozó kifejezett szabályozást. Mindamellett a Bíróság kimondta, hogy az (1) bekezdés alkalmazása semmiképpen sem előzi meg a (2) bekezdését. Arra a kérdésre kell minden esetben választ adni, hogy az adott eset a 9. cikk (2) bekezdésében szabályozott esetek valamelyike alá tartozik-e; ha nem, akkor az az (1) bekezdés alá tartozik(20). Ebből a Bíróság arra következtetett, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti különös szabályt nem lehet a főszabály alóli kivételként értelmezni, amelyet szöken kellene értelmezni(21).

76. A Bíróság tehát nyilvánvalóan abból indul ki, hogy a hatodik irányelv 9. cikkének (2) bekezdése a speciálisabb szabályokat tartalmazza, amelyeket a *lex specialis derogat legi generali* elvnek megfelelően elsőként kell megvizsgálni és a tényállás megvalósításakor alkalmazni(22).

77. Ezért mindenekelőtt azt kell megvizsgálni, hogy az olyan tevékenység, mint a már ismertetett, a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti különös szabályozás hatálya alá tartozik-e. Ennek feltétele, hogy az érintett szolgáltatás „ingatlanokkal kapcsolatos”.

78. E tekintetben mindazonáltal felmerül a kérdés, hogy az érintett szolgáltatás pontosan melyik ingatlanra vonatkozik. Alapvetően elképzelhető az azzal az ingatlannal való kapcsolat, amelyen a tag már időben megosztott használati joggal rendelkezik, amint azt a spanyol és görög kormány, valamint a Bizottság is javasolták.

79. Az ilyen kapcsolattal szemben támasztott szigorú tényállási követelmények ellenére, amelyekkel a későbbiekben részletesen is foglalkozom(23), a szóban forgó esetben számomra már az első szemrevételel alkalmával úgy tűnik, hogy a tulajdonképpeni szolgáltatás nincs közvetlen kapcsolatban a kérdéses ingatlannal.

80. Mint már kifejtettem, az RCI Weeks heti csererendszerbe való belépés egy új tag szempontjából a csereprogramban való tényleges részvétel első lépése (24). A felperes által a hozzáférés biztosításának és információ nyújtásának formájában nyújtott szolgáltatások valójában arra irányulnak, hogy a tagot felkészítsék a csereprogramra, anélkül hogy ez részvételi kötelezettséggel járna együtt. Ennélfogva a tagság e korai szakaszában még nem kerül sor az üdülőhasználati jogok cseréjére.

81. Ugyan a tagnak az RCI Weeks heti csererendszerbe való belépést követően lehetősége nyílik arra, hogy időben megosztott saját használati jogát a cserealapba helyezze, azonban e jogosultságnak a tag számára történő biztosítása mindaddig értéktelen, amíg egy csere tényleges lebonyolításának a feltételei nem teljesülnek.

82. Az ingatlanon fennálló időben megosztott saját használati jog cserealapba helyezése pusztán lehetőségének biztosítása HÉA-jogi értelemben önmagában nem tekinthető főszolgáltatásnak. Tárgyilagosan szemügyre véve legfeljebb alárendelt mellékszolgáltatásnak minősülhet, amely nem önálló célként jelenik meg a tagok számára, hanem arra szolgál, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását – az üdülőhasználati jogok cseréjének lehetővé tételét – a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.

83. A „szolgáltatásnyújtás (termékértékesítés) egységének elve”(25) a HÉA-jogban kizárja,

hogy az ilyen mellékszolgáltatást önálló szolgáltatásnak tekintsék. Megfelel a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatának(26), hogy nem szükséges az adóköteles szolgáltatást részekre bontani annak érdekében, hogy az egyes részekre külön számítsák fel a HÉA-t. Egy tevékenység minősítésekor inkább az egy szolgáltatások alkotta egészen belüli domináns elemet kell alapul venni. Az ilyen mellékszolgáltatást már csak ezért sem szabad a szolgáltatásnyújtás helyének meghatározásánál mérvadó szolgáltatásként alapul venni, hanem annak háttérébe kell szorulnia a tényleges főszolgáltatás mögött. Kizárólag ez utóbbi számít ugyanis a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett adóköteles szolgáltatásnyújtásnak.

84. A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének alkalmazása végül kizárt, mivel a jelen ügyben nem érhető tetten, hogy a tulajdonképpeni szolgáltatás – amelyért a tag ellenszolgáltatásként belépési díjat fizet – kellőképpen szoros kapcsolatban állna az ingatlannal, amelyen a tag megosztott használati joga fennáll.

85. Ha az itt képviselteknek megfelelően abból indulunk ki, hogy az a szóban forgó szolgáltatás, amelyért a tag belépési díjat fizet, csupán a cserealaphoz való hozzáférésből, valamint az időben megosztott használati jogok cserélehetőségeire vonatkozó információk biztosításából áll, ugyancsak ki kell zárni a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazását, mivel a felperes ezáltal egy utazás lebonyolítása érdekében semmiképpen sem használja fel más adóalany értékesítését és szolgáltatását.

86. Mivel a különös rendelkezések egyike sem alkalmazható, megnyílik a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének hatálya. Ennélfogva a belépési díj tekintetében a szolgáltatásnyújtás helye azon a helyen található, ahol a felperes gazdasági tevékenységének székhelye van.

b) A tagdíj

i) Ellenszolgáltatásként való minősítés

87. A felperes elvárásából leszűrhető, hogy nincs tartalmi különbség a belépési díj és a tagdíj között, mivel együtt képezik az RCI Weeks heti csererendszerprogramban való részvételnek, valamint a tagsággal járó egyéb igénybevétele lehetőségének az ellenszolgáltatását(27).

88. Úgy tűnik, a tagdíj megfizetése nem jelent mást, mint a felperes teljes körű szolgáltatásának igénybevételeért fizetendő átalányösszeg rendszeres fizetését. Ennélfogva ez akkor is esedékes, ha a tag nem vesz részt a csereprogramban, akár mert nem helyezett a cserealapba időben megosztott saját használati jogot, vagy mert nem talált a cserére alkalmas, időben megosztott használati jogot.

89. Vitathatatlan, hogy a jelen eset tárgya olyan jogviszony, amelynek keretében egymásnak megfelelő szolgáltatásokat cserélnek ki. Ezen az a körülmény sem változtat, hogy a tagdíj nem rendelkezhető hozzá a csereprogram egyes meghatározott esetekben történő személyes használatához. Amint azt a Bíróság a Kennemer Golf ügyben hozott ítéletében(28) megállapította, kölcsönösségen alapuló jogviszony áll fenn akkor is, ha valamely egyesület tartósan számos szolgáltatást nyújt, és tagjai ellenszolgáltatásként éves díj formáját öltő átalányösszeget fizetnek. Ennyiben a felperes által nyújtott szolgáltatások teljesítik a hatodik irányelv 2. cikke 1. pontjának értelmében vett ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtás feltételét, és ezért elvben a HÉA alá tartoznak.

ii) A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása

90. Azon tény tekintve azonban, hogy a tagdíjat számos olyan szolgáltatás ellenszolgáltatásának tekintik, amelyek egyrészt nem mindig kapcsolódnak valamely ingatlanhoz,

és amelyeket másrészt nem feltétlenül az időben megosztott használati jogok cseréje teljesítésének a keretében nyújtanak, álláspontom szerint elhibázott lenne a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti értelemben vett ingatlanokkal való kapcsolatot feltételezni. Ez nemcsak az előadott tényállásnak nem felelne meg, hanem ezenkívül e különös tényállás képviselhetetlen kiterjesztéséhez vezetne.

91. A belépési díjhoz hasonlóan a tagsági díj is a tagsághoz és az azzal járó előnyökhöz kapcsolódik. Ezért következetesnek tűnik HÉA-jogi szempontból a belépési díjhoz hasonlóan kezelni.

92. Következésképpen a tagsági díj tekintetében a szolgáltatásnyújtás helye a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdésének megfelelően azon a helyen található, ahol a felperes gazdasági tevékenységének székhelye van.

c) Cseredíj

i) Ellenszolgáltatásként való minősítés

93. Az előzőekben említett díjakkal ellentétben a tag a cseredíjat a csereprogram konkrét lebonyolítására tekintettel fizeti meg. A felperes, aki ennek során lényegében koordinációs feladatot lát el(29), legkétségteljesen az időben megosztott használati jogok ilyen cseréje szabályszerű megvalósulásának időpontjában számítja fel a tagnak a cseredíjat.

94. Mindenkor szolgáltatót tehát mindkét szerződő fél ellenszolgáltatás fejében nyújtja. Ezért vitán felül áll, hogy mindkét szerződő fél követelése kölcsönösségen alapuló jogviszonyon nyugszik.

ii) A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása

95. Vitatott ellenben, hogy a szolgáltatásnyújtás helyét mely kapcsolóelv alapján kell meghatározni.

– Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazhatósága

96. Mindenekelőtt a hatodik irányelv 26. cikke szerinti különös szabályozás jön szóba. Az eljárás más résztvevőivel ellentétben az Egyesült Királyság kormánya nem zárja ki kategorikusan ennek alkalmazhatóságát.

A szabályozás értelme és célja

97. A hatodik irányelv 26. cikke az utazási irodák és utazásszervezők bizonyos tevékenységei tekintetében kivételt ír elő az adóalapra vonatkozó általános szabályozás alól(30). Ezt a cikket mint kivételt csak annyiban lehet alkalmazni, amennyiben ez az irányelv céljának eléréséhez szükséges(31).

98. A hatodik irányelv 26. cikke által bevezetett különös HÉA-szabályozás célja az alkalmazandó jognak az utazási irodák és utazásszervezők tevékenységét jellemző különös ismérvekhez történő igazítása. E vállalkozások szolgáltatásainak jellemzői, hogy legtöbbször több, például szállítási, szállásadási részzolgáltatásból állnak, amelyeket a vállalkozás székhelye vagy állandó telephelye szerinti állam területén belül vagy azon kívül teljesítenek. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások helye, nagy száma miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatják tevékenységük folytatását(32).

99. Ennek elkerülése érdekében írja el? többek között a 26. cikk (2) bekezdése, hogy az utazási csomag tekintetében végzett összes tevékenységet az utazó részére teljesített egyetlen szolgáltatásnak kell tekinteni. E szolgáltatás azon tagállamban adóköteles, amelyben az utazási iroda gazdasági tevékenységének azon székhelye vagy állandó telephelye található, ahonnan az iroda a szolgáltatást nyújtotta.

Az alkalmazás feltételei

– Az utazási iroda vagy utazásszervez? min?ség

100. Mindenekel?tt meg kell jegyezni, hogy az a körülmény, hogy a felperes a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint sem nem utazási iroda, sem nem utazásszervez?, nem akadályozza a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazását, amennyiben a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelel?en más tevékenység keretében hasonló ügyleteket bonyolít(33).

101. Ez a feltétel a jelen esetben teljesül. Azáltal, hogy a felperes olyan szolgáltatásokat kínál, amelyekkel tagjainak lehet?sége nyílik külföldi üdül?ingatlanok üdülési célú használatára, olyan gazdasági tevékenységet folytat, amely bizonyos szempontból hasonlít egy utazási irodára vagy utazásszervez?ére, anélkül hogy e tevékenységeknek teljesen megfelelné. Ezenfelül a hatodik irányelv 26. cikkének értelme és célja is igazolja az e szabályozás hatálya alá vonást. A felperes gazdasági tevékenysége ugyanis, az általa nyújtott szolgáltatások összetettsége és annak az okán, hogy térben elválik egymástól a vállalkozás székhelye és a szolgáltatás tárgya, egy utazási irodához vagy utazásszervez?höz hasonlóan ki van téve a kett?s adóztatás veszélyének.

– A saját nevében történ? eljárás

102. A 26. cikk alkalmazhatóságának feltétele – annak (1) bekezdése szerint – az, hogy az utazási iroda az utasokkal szemben saját nevében lépjen fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használja fel. Azonban a csupán idegenforgalmi szolgáltatásokat közvetít? utazási iroda ellenben nem a 26. cikk hatálya alá tartozik, hanem a hatodik irányelv 9 cikkének (1) bekezdése szerinti általános szabályozásnak megfelel?en a székhelyén nyújt közvetít? szolgáltatásokat(34).

103. Mindenekel?tt tehát az a releváns, hogy a felperes a szolgáltatásnyújtás során saját vagy más nevében jár?e el.

104. Ahogy a spanyol kormány helyesen megjegyzi(35), az elhatárolásnál az az irányadó, hogy a felperes tevékenysége arra korlátozódik?e, hogy két tagja között kapcsolatot hozzon létre annak érdekében, hogy azok üdül?használati jogaik cseréjér?l szerz?désben megállapodhassanak. Ebben az esetben ez közvetít?i ügylet lenne, mivel a felperes más nevében járna el. Ezzel szemben saját nevében járna el akkor, ha a tagok ezt a cserét anélkül bonyolítanák le, hogy tudnák, ki a mindenkori kedvezményezett, mert a felperes a koordinációt maga venné át és utalná ki az üdül?használati jogokat.

105. Az alapeljárás felperese által közöltek szerint a kiválasztott üdül?ingatlanok rendelkezésre állásának ellen?rzése, valamint az alternatív kínálatok felkutatása során minden esetben „a tagjai megbízásából”(36) járt el. A továbbiakban rámutat arra, hogy a tagok kizárólag a személyzetével állnak kapcsolatban, és közöttük nincs semmilyen közvetlen érintkezés(37). E kijelentések alapján abból kell kiindulni, hogy a tagok kizárólag az alapeljárás felperesével állnak szerz?déses kapcsolatban.

106. Következésképpen a felperes nem közvetít?ként jár el. Sokkal inkább saját nevében jár el a

hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése értelmében.

– Más adóalanyok értékesítésének és szolgáltatásának felhasználása

107. Tisztázatlan ellenben, hogy e szabályozás egy további lényeges tényállási eleme? nevezetesen a más adóalanyok értékesítése és szolgáltatása felhasználásának követelménye? a konkrét esetben megvalósul?e. E szolgáltatások körébe tartoznának például a harmadik személyek által nyújtandó szállásadási és szállítási szolgáltatások. Azonban ezeknek a harmadik személyektől vásárolt szolgáltatásoknak többnek kell lenniük pusztán eszköznél, amely a gazdasági szereplők feltételek melletti igénybevételét szolgálja. Máskülönben ezek a szolgáltatások a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően⁽³⁸⁾ a saját szolgáltatásokkal szemben tisztán mellékszolgáltatások maradnának, és így a hatodik irányelv 26. cikke szerinti adóztatás ki lenne zárva. Ha a felperes a tagjainak az ingatlanhasználati jogok cseréjével kapcsolatos szolgáltatásokon kívül további szolgáltatásokat is kínálna, amelyeket szokásosan harmadik személyek nyújtanak, amilyen például a Spanyolországba szállítás, a hatodik irányelv 26. cikke alkalmazható lenne.

108. Sem az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből, sem a felperes előadásából nem szűrhető le pontos utalás arra, hogy a felperes a tagjainak történt szolgáltatásnyújtás során más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használta volna fel. Csak annyi ismert, hogy a cserealap kiegészíthető azáltal, hogy a felperes harmadik személyektől szállást vásárol, vagy egy ingatlanfejlesztő további heteket bocsát rendelkezésre. A cseredíj megfizetése ellenében a tag az e kiegészítő kínálatból származó szállásra történő cserét is kérheti. Az ezen ügyletek jogi minősítéséhez szükséges részletek mindazonáltal számomra nem tűnnek kielégítőnek.

109. Ezért a nemzeti bíróság feladata annak részletes megvizsgálása, hogy az alapügyben sor került-e értékesítés és szolgáltatás felhasználására. Nemleges válasz esetén a hatodik irányelv 26. cikke nem lenne alkalmazható.

– A hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének alkalmazhatósága

110. A hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazhatatlanságához kapcsolódva az is vizsgálandó, hogy a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontja értelmében kapcsolatos-e valamely meghatározott ingatlannal az a szolgáltatás, amely abban áll, hogy megkönnyíti a meghatározott üdülőingatlanokon fennálló időben megosztott használati jogok jogosultjainak e használati jogok cseréjét.

111. Nézetem szerint az ilyen kapcsolatra e rendelkezés szó szerinti értelmezése mellett igenlő választ kell adni, mivel a felperes által nyújtott szolgáltatások célja, hogy a tag számára pontosan meghatározott ideig biztosítanak egy meghatározott idegen ingatlanon fennálló használati jogot.

112. Ugyanakkor Sharpston főtanácsnok a Heger-ügyben ismertetett indítványában⁽³⁹⁾ kételyeinek adott hangot e rendelkezés kizárólag szó szerinti értelmezése tekintetében. E körben helyesen mutatott rá arra, hogy nem helyes a „kapcsolatos” túl tág értelmezése, mivel végső soron bármilyen szolgáltatás ilyen vagy olyan módon „kapcsolatos” lehet valamely – körülhatárolt terület értelmében vett – ingatlannal. Valójában egy ingatlannal való ilyen kapcsolat a szolgáltatástól függetlenül lehet különböző mértékben szoros, illetve határozott.

113. A Bíróság eddig eltekintett annak részletes bemutatásától, hogy milyen követelményeket kell támasztani e kapcsolat jellegével és közvetlenségével szemben. A Heger-ügyben hozott ítéletben⁽⁴⁰⁾ csupán azt állapította meg, hogy csak az ingatlannal „képpen közvetlen kapcsolatban” álló szolgáltatások tartoznak a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja alá, egyébként ilyen kapcsolat jellemzi valamennyi e rendelkezésben felsorolt szolgáltatást.

114. Erre tekintettel adódik a kérdés, hogy a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának itt képviselt értelmezését az e rendelkezésnek a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó rendelkezések egészén belül elfoglalt rendszertani helye, valamint értelme és célja is alátámasztja-e.

115. Sokat elárul a példák abban foglalt – a 9. cikk (2) bekezdése a) pontjának egyértelmű megfogalmazása („ideértve”, „mint például”) miatt kimerít-nek semmi esetre sem tekinthet – felsorolása, mivel ezek, amint arra a Bíróság a Heger-ügyben hozott ítéletében rámutatott, fontos támpontokat nyújtanak egy ilyen kapcsolat jellege és minősége tekintetében.

116. Mindazonáltal a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmezésénél figyelembe kell venni a Bíróság azon ítélkezési gyakorlatát, amely szerint a hatodik irányelvben használt fogalmak kifejezett meghatározás vagy a tagállamok jogrendszerére való utalás hiányában a közösségi jog autonóm fogalmai, és ezért meghatározásukat a közösségi jog segítségével kell elvégezni⁽⁴¹⁾.

117. Az ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjában felsorolt példái mindenestre azt sugallják, hogy a fizikai kapcsolatfelvétel nem lehet kötelező ismerv, fképp mivel egy ingatlanügynök éppúgy, mint egy építész akkor is teljesítheti a szolgáltatását, ha az ingatlant sohasem tekintették meg, vagy annak területére sohasem léptek be. Az ügynöknek elegendő a közvetítendő létesítményt ismernie, az építésznek pedig az ingatlan terveivel kell rendelkeznie.

118. Éppilyen csekély mértékben ténik szükségesnek, hogy a szolgáltatást kizárólag az nyújtsa, aki jogilag jogosult az ingatlan felett rendelkezni, akár dologi jogi tulajdonjogátruházás és megterhelés vagy akár kötelmi jogi értelemben vett harmadik személy részére történő bérbeadás formájában, kivált hogy a jogosult és az ingatlanügynök rendszerint nem egy és ugyanaz a személy.

119. Inkább az lehetne mérvadó, hogy a szolgáltatás gazdasági súlypontja egy konkrét ingatlan létezése nélkül tipikusan nem lenne lehetséges, illetve értelmes. E tekintetben az ingatlannal vagy ingatlanrészekkel való bármely érdemi kapcsolatnak elegendőnek kellene lennie⁽⁴²⁾. Ez a meghatározás például azokra a szolgáltatásokra illik, amelyek egy ingatlan használatára, értékesítésére, beépítésére és karbantartására irányulnak, beleértve az ezen ügyleteket közvetlenül szolgáló szolgáltatásokat, anélkül hogy valamely másik gazdasági ügylet állna elterben⁽⁴³⁾.

120. Ezek a feltételek egy ingatlanügynök, valamint egy építész esetében kétségtelenül teljesülnek, mivel egyik foglalkozáscsoport tevékenysége sem képzelhető el ingatlanok létezése nélkül. Ugyanez igaz a felperes üzleti modelljére is, amely nem mködik olyan ingatlanok nélkül, amelyekben időben megosztott használati jogok állnak fenn.

121. Összehasonlítva másrészt a felperes szolgáltatásainak jellegét a jogalkotó által példaként felsorolt foglalkozásfajtákkal, sokkal nagyobb hasonlóság figyelhető meg a felperes és egy ingatlanügynök szolgáltatásai között. Utóbbi szolgáltatásait tipikusan az olyan ingatlanokra vonatkozó szerződések megkötésének vagy megkötésére vonatkozó alkalomnak a közvetítése

jellemzi, amely szerződések tárgya ingatlanok vagy ingatlanrészek eladása, vétele vagy éppen bérbeadása is lehet. Egy ingatlanügynök szolgáltatásában és a felperes által nyújtott szolgáltatásban az a közös, hogy azok tárgya valamely ingatlan használatának átengedése, amelynek során a felperes egy ingatlanügynökhöz hasonlóan bizonyos tekintetben az érdekelt felek közötti közvetítésként jár el, és a használat átengedésre vonatkozó sikeres megállapodásért ellenszolgáltatásban részesül.

122. Az ingatlanügynök foglalkozásának fenti leírásából kivehető, hogy a használat átengedése, amelyet a szolgáltatása révén tesz lehetővé, rendszerint az ingatlan eladásában vagy bérbeadásában fog megnyilvánulni. Az utóbbi tevékenység egy meghatározott ingatlannal való szoros kapcsolat alapján HÉA-jogi szempontból a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében vett szolgáltatásként sorolható be(44).

123. Mindazonáltal álláspontom szerint az a körülmény, hogy a jelen esetben kizárólag időben megosztott használati jogok cseréjéről van szó, nem zárja ki a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának alkalmazását.

124. Először, az e rendelkezésben foglalt felsorolás, amint már említettem, inkább példálózó, mint kimerítő jellegű, miáltal az nem zárja ki a bírói jogértelmezés útján újabb szolgáltatásfajtákkal történő bővítést.

125. Másodszor, az időben megosztott használati jog, tekintet nélkül annak az egyes tagállamok joga szerint megállapítandó jogi természetére(45), a jogosultnak a lakásbérlettel összehasonlítható használati jogot biztosít(46). Igaz, hogy az időben megosztott használati jogok cseréjével, ahogy azt a felperes üzletszerűen folytatja, a jogok nem szállnak át egyik tagról a másikra. Azáltal azonban, hogy a time-sharing-szerződések rendszerint biztosítják a használati jogok visszatérően vagy ingyenesen történő átruházását harmadik személyek részére, a cserében részt vevő másik tag is hivatkozhat ezekre a jogokra(47).

126. Harmadszor, a megszerzett bevételeknek az ingatlan helye szerinti adóztatása megfelelne a rendeletelési hely elvének. Ez számításba venné azt a körülményt, hogy a tag az általa kiválasztott üdülőingatlant kizárólag helyben használhatja, és a kapott szolgáltatást HÉA-jogi szempontból kizárólag ezen a helyen veheti igénybe.

127. Mindebből az következik, hogy a szolgáltatás, amely abban áll, hogy megkönnyíti a meghatározott üdülőingatlanokon fennálló időben megosztott használati jogok jogosultjainak e használati jogok cseréjét, és a cserejog gyakorlásának tárgyát képező ingatlan között kellékeppen közvetlen kapcsolat áll fenn. Ennélfogva a szolgáltatásnyújtás helye a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának megfelelően az a hely, ahol az ingatlan fekszik.

VIII – Következtetések

128. Az előbbi vizsgálat alapján arra az eredményre jutok, hogy a felperes által belépési díj és a tagsági díj megfizetése ellenében nyújtott szolgáltatások a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának (illetve a 2006/112/EK irányelv 45. cikke) értelmében véve nem közvetlenül kapcsolatosak valamely ingatlannal, és ezért a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése (illetve a 2006/112/EK irányelv 43. cikke) szerinti általános szabályozás hatálya alá tartoznak.

129. A szolgáltatásnyújtás helyének azon szolgáltatásokra tekintettel történő meghatározása, amelyeket a felperes a cseredíj megfizetése ellenében nyújt, ezzel szemben attól függ, hogy a felperes más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használja-e fel. Mivel a Bíróságnak nincs konkrét támpontja arra nézve, hogy a felperes a tagjainak történő szolgáltatásnyújtás során felhasználja-e más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását, a nemzeti bíróság feladata

megvizsgálni, hogy ez mennyire van így. Igen? válasz esetén a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése (illetve a 2006/112/EK irányelv 307. cikkének második bekezdése) szerinti különös szabályozás alkalmazandó. Ha mindazonáltal ez a feltétel nem teljesül, a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját (illetve a 2006/112/EK irányelv 45. cikkét) kell alkalmazni.

IX – Végkövetkeztetések

130. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a VAT and Duties Tribunal kérdésére a Bíróság az alábbiak szerint válaszoljon:

131. 1. Az előbbi vizsgálat alapján arra az eredményre jutok, hogy a felperes által belépési díj és a tagsági díj megfizetése ellenében nyújtott szolgáltatások a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának (illetve a 2006/112/EK irányelv 45. cikke) értelmében véve nem közvetlenül kapcsolatosak valamely ingatlannal, és ezért a hatodik irányelv 9. cikke (1) bekezdése (illetve a 2006/112/EK irányelv 43. cikke) szerinti általános szabályozás hatálya alá tartoznak. Következésképpen a szolgáltatásnyújtás helye az a hely, ahol a felperes gazdasági tevékenységének székhelye vagy az állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja.

132. 2. Azon szolgáltatások tekintetében, amelyeket a felperes a cseredíj megfizetése ellenében nyújt, a nemzeti bíróság feladata megvizsgálni, hogy a felperes más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását is felhasználja-e. Igen? válasz esetén a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése (illetve a 2006/112/EK irányelv 307. cikkének második bekezdése) szerinti különös szabályozás alkalmazandó. Ebben az esetben a szolgáltatásnyújtás helyének azt a helyet kell tekinteni, ahol a felperes gazdasági tevékenységének székhelye vagy az állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja.

133. 3. Ha mindazonáltal ez a feltétel nem teljesül, a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontját (illetve a 2006/112/EK irányelv 45. cikkét) kell alkalmazni azzal a következménnyel, hogy a szolgáltatásnyújtás helye az a hely, ahol az érintett ingatlan fekszik.

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 – HL L 347., 1. o.

4 – Megfelel a 2006/112/EK irányelv 43. cikkének.

5 – Megfelel a 2006/112/EK irányelv 45. cikkének.

6 – Megfelel a 2006/112/EK irányelv 306. és azt követő cikkeinek.

7 – A C-429/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2001, I-637. o.).

8 – Lásd továbbá ebben az értelemben Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Bécs 1997., 121. o. Lásd még Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, 1. kötet, 497. o., akik szerint a szolgáltatásnyújtás helye meghatározásának tana nem játszik szerepet azokban az esetekben, amelyekben a bevételek egy és ugyanazon nemzeti adóztatási joghatóság alá tartoznak. Amint több nemzeti adóhatóság rendelkezik joghatósággal, mert például a termékeket valamely másik tagállam területére vitték, vagy a szolgáltatást olyan személy részére nyújtották, akinek lakóhelye valamely másik tagállamban van, nem állapítható meg egyértelműen,

hogy a gazdasági tevékenységet egy adott államon belül vagy azon kívül fejtették?e ki. A szolgáltatásnyújtás helyének meghatározása dönt? annak a kérdésnek a megválaszolása szempontjából, hogy ki kell?e vetni a HÉA?t, és ha igen, hol.

9 – Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH”, in: *EUGH?Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (kiadta: M. Achatz/M. Tumpel), Bécs 2001., 125. o.

10 – Lásd ebben az értelemben a C?168/84. sz. Berkholz?ügyben 1985. július 4?én hozott ítélet (EBHT 1985., 2251. o.) 14. pontját, a C?327/94. sz. Dudda?ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítélet (EBHT 1996., I?4595. o.) 20. pontját, a C?167/95. sz., Linthorst és társai ügyben 1997. március 6?án hozott ítélet (EBHT 1997., I?1195. o.) 10. pontját és a C?452/03. sz. RAL?ügyben 2005. május 12?én hozott ítélet (EBHT 2005., I?3947. o.) 23. pontját. Ezekben az ügyekben a Bíróság a hatodik irányelvnek a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó rendelkezéseket tartalmazó 9. cikkével összefüggésben leszögezi, hogy e rendelkezések a kett?s adóztatást eredményez? joghatósági összeütközéseket, valamint a bevételek adóztatásának elmaradását kívánja megakadályozni.

11 – Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln 1992., 81. o., szerint e szabályozás f? célja az adóztatási joghatóságok egyértelm? elhatárolása a tagállamok között a kett?s adóztatás és az adózatlan fogyasztás elkerülése érdekében.

12 – A C?166/05. sz. Heger?ügyben 2006. március 7?én ismertetett indítványának (EBHT 2006., I?7749. o.) 27. pontjában Sharpston f?tanácsnok arról beszél, hogy a közösségi jogalkotó bels? feszültséget hozott létre a hatodik irányelvben azáltal, hogy a szolgáltatásnyújtás helyére vonatkozó általános szabályokat a származási ország és nem a rendeltetési hely elvére alapozta, habár a HÉA, mint fogyasztási adó, azon az elven alapul, amely szerint azt az igénybevétel helyén kell kivetni.

13 – Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brüsszel 2001., 293. o., ezt a körülményt a hatodik irányelv létrejöttének történetével magyarázza. Eszerint az irányelvjavaslat kidolgozásakor abból indultak ki, hogy a vállalkozás székhelyének alapulvétele a legpraktikusabb megoldás, minek során azonban e javaslat még viszonylag kevés kivételt írt el?. Mindazonáltal a kivételek száma a Tanácsban a záró tárgyalások során n?tt, aminek eredményeképpen a Tanács által 1977 májusában elfogadott normaszöveg azóta nem kezelhet? egyszerűen.

14 – A termékértékesítések és a szolgáltatások fogalmilag kizárják egymást. A 77/388/EGK irányelv 6. cikkének (1) bekezdése el?írja, hogy szolgáltatásnyújtás minden olyan tevékenység, amely az 5. cikk szerint nem min?sül termékértékesítésnek. Ugyanezen irányelv 5. cikkének (1) bekezdése szerint a termékértékesítés a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése. Az elhatárolási nehézségeket azok a tevékenységek vetik fel, amelyek több elemb?l tev?dnek össze, de a szolgáltatásnyújtás egységének elve alapján vagy csak termékértékesítés, vagy csak szolgáltatásnyújtás lehet (lásd Ruiz-Jarabo Colomer f?tanácsnok C?412/03. sz., Hotel Scandic ügyben [EBHT 2005., I?743. o.] 2004. november 23?án ismertetett indítványának 21. pontját; Haunold, P. „Der Steuergegenstand”, in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* [kiadta: Markus Achatz/Michael Tumpel], Bécs 2001., 110. o.). A Bíróság több alkalommal foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy az elé terjesztett ügyekben egy meghatározott tevékenység a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás feltételeinek felel?e meg (lásd például a C?172/96. sz., First National Bank of Chicago ügyben 1998. július 14?én hozott ítéletet [EBHT 1998., I?4387. o.], a C?231/94. sz., Faaborg-Gelting Linien ügyben 1996. május 2?án hozott ítéletet [EBHT 1996., I?2395. o.], a C?68/92. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1993. november 17?én hozott ítéletet [EBHT 1993., I?5881. o.], a 139/84. sz., Van Dijk’s Boeckhuis ügyben 1985. május

14-én hozott ítéletet [EBHT 1985., 1405. o.]).

15 – Valamely szolgáltatás visszerthes jellegével kapcsolatban a Bíróság már megállapította, hogy a szolgáltatásnyújtás csak akkor történik a 77/388/EGK irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében”, és ennél fogva csak akkor adóztatható, ha a szolgáltatást nyújtó és az abból részesülő személy között jogviszony áll fenn, amelyben kölcsönös szolgáltatások cserélődnek ki, és a szolgáltató által beszedett díj a szolgáltatást igénybe vevő részére nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét jelenti (lásd például a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1994, I-743. o.] 14. pontját, a 14. lábjegyzetben hivatkozott First National Bank of Chicago ügyben hozott ítélet 26-29. pontját és a C-174/00. sz. Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-3293. o.] 39. pontját).

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005., 45. o., rámutat például arra, hogy a time-sharing-szerződések a szerződéses konstrukció változatossága okán nem alkotnak homogén szerződéstípust. Nem lehetséges a time-sharing-szerződéseket a német magánjog klasszikus szerződéstípusainak valamelyike körébe sorolni, még ezek kötelmi jogi, dologi jogi, és társasági, illetve egyesülési jogi time-sharing-szerződésekre történő felosztásával sem. Emiatt a time-sharing-szerződéseket a német jogi környezetben való megjelenésüket követően kezdetben az atipikus, illetve jogilag nem szabályozott üzleti szerződések körébe sorolták, amelyeket a jogügyletekben növekvő elfordulás, továbbá az érdekek azonossága és a szerződéses szabályozási tartalom ellenére hiányzó törvényi szabályozás jellemzett. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brüsszel 2006., 29. és azt követő oldal, és Mostin C./Feron, B., „Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé”, *Annales de droit de Louvain* (1994), 33. és azt követő oldal, több lehetséges jogi konstrukciót említenek a time-sharing-szerződéseknek a belga és francia polgári jog kategóriáival történő megragadása érdekében. Véleményük szerint szóba jönnek kötelmi jogi, dologi jogi és társasági, illetve egyesülési jogi konstrukciók. Vanbrabant utal arra, hogy Portugáliában és Spanyolországban az időben megosztott használati jogokat dologi jogi jogosultságként fogalmazták meg. Portugáliában már a nyolcvanas években kidolgozták az úgynevezett „direito de habitação periodica”-t, míg Spanyolországban elfogadták az 1998. december 15-én 42/1998. törvényt (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, Egyetemi Tanár, 70. Születésnapjára*, Szeged 2007., 573. o., utal arra, hogy a time-sharing-szerződéseket az atipikus szerződések csoportjába kell sorolni.

17 – HL L 280., 83. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 13. kötet, 315. o.

18 – Lásd a 102/86. sz., Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet (EBHT 1988., 1443. o.) 11., 12. és 16. pontját, a 230/87. sz., Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., 6365. o.) 11. pontját, a 15. lábjegyzetben hivatkozott Tolsma-ügyben hozott ítélet 14. pontját, a C-258/95. sz. Fillibeck-ügyben 1997. október 16-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-5577. o.) 12. pontját, a 15. lábjegyzetben hivatkozott Kennemer Golf ügyben hozott ítélet 39. pontját, a C-149/01. sz. First Choice Holiday ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-6289. o.) 30. pontját, a C-210/04. sz. FCE Bank ügyben 2006. március 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2803. o.) 34. pontját és a C-277/05. sz. Société thermale d'Eugénie-les-Bains ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6415. o.) 19. pontját.

19 – A 12. lábjegyzetben hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 15. pontja.

20 – Lásd ebben az értelemben a 10. lábjegyzetben hivatkozott Dudda-ügyben hozott ítélet 21. pontját, a 10. lábjegyzetben hivatkozott RAL-ügyben hozott ítélet 24. pontját, a C-41/04. sz., Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben 2005. október 27-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-9433.

o.) 33. pontját és a 12. lábjegyzetben hivatkozott Heger-ügyben hozott ítélet 15. pontját. Ez az ítélezési gyakorlat ennyiben a 10. lábjegyzetben hivatkozott Berkholz-ügyben hozott ítélet 17. pontjával megalapozott ítélezési gyakorlattól való elfordulást jelent, amelynek értelmében a hatodik irányelv 9. cikkének (1) bekezdése szerint a kiindulópont általában a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye.

21 – Lásd ebben az értelemben a C-108/00. sz. SPI-ügyben 2001. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-2361. o) 17. pontját.

22 – Szintén így Weiermayer, R., a 9. lábjegyzetben hivatkozott m., 134. o.

23 – Lásd a jelen indítvány 108. és azt követő pontjait.

24 – Lásd a jelen indítvány 68. pontját.

25 – Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok ezt a kifejezést („szolgáltatásnyújtás (termékértékesítés) egységének elve”) először a fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott Hotel Scandic ügyben ismertetett indítványának 21. pontjában használta. Visszanyúl Haunold, P., 14. lábjegyzetben hivatkozott „Der Steuergenstand” című művéhez (111. o.).

26 – Lásd a HÉA-jogi értelemben vett összefüggő szolgáltatások természetéhez a C-572/07. sz. Tellmer Property ügyben 2008. december 9-én ismertetett indítványom (az EBHT-ban még nem tették közzé) 33. és azt követő pontjait. A hatodik irányelv 2. cikkéből következik, hogy általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni (lásd a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 29. pontját, a 20. lábjegyzetben hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 20. pontját és a C-425/06. sz. Part Service ügyben 2008. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-897. o] 50. pontját). Mindazonáltal több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyek külön-külön nyújthatóak, és ennek megfelelően egymástól függetlenül lehetnek adókötelesek vagy adómentesek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek (lásd az előbbiekben hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 51. pontját). Ez az eset áll fenn például akkor, ha akár csak egyszeren objektív kritériumok alapján végzett vizsgálat során megállapítást nyer, hogy egy vagy több szolgáltatás egyetlen főszolgáltatást alkot, és a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képez (lásd az előbbiekben hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 30. pontját, a C-34/99. sz. Primback-ügyben 2001. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-3833. o.] 45. pontját, a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 21. pontját és az előbbiekben hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 52. pontját). A szolgáltatást különösen akkor kell a főszolgáltatáshoz kapcsolódó, járulékos szolgáltatásnak tekinteni, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (lásd az előbbiekben hivatkozott CPP-ügyben hozott ítélet 29. pontját és a Part Service ügyben hozott ítélet 52. pontját). Szintén egységet képező ügyletnek tekinthető, amikor az adóalany két vagy több, az átlagos fogyasztó részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne (lásd a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott Levob Verzekeringen és OV Bank ügyben hozott ítélet 22. pontját és az előbbiekben hivatkozott Part Service ügyben hozott ítélet 53. pontját).

27 – Lásd a felperes észrevételeinek 32. pontját.

28 – A fenti 15. lábjegyzetben hivatkozott Kennemer Golf ügyben hozott ítélet 40. pontja. Ezen ügy középpontjában egy sportegyesület szolgáltatásainak a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja

szerinti szolgáltatásként való minősítése állt. A Bíróság véleménye szerint az a körülmény, hogy egy sportegyesület tagjai által fizetett éves díj átalányösszeg volt, és nem lehetett a golfpálya minden egyes személyes használatához hozzárendelni, nem változtatott azon, hogy a sportegyesület tagjai és az egyesület között kölcsönös szolgáltatásokat cseréltek ki. Az egyesület szolgáltatásai ugyanis abban álltak, hogy az tartósan a tagjai rendelkezésére bocsátott sportlétesítményeket és az ezzel összefüggő elnyöket, és nem abban, hogy tagjai kérésére célzott szolgáltatásokat nyújtott. Ezáltal közvetlen kapcsolat állt fenn az alapeljárásban szóban forgó sportegyesület tagjai által fizetett éves díjak és az ezen egyesület által nyújtott szolgáltatások között.

29 – Kelp, U, a 16. lábjegyzetben hivatkozott má, 27. o. szerint a csereszervezet úgy koordinálja a használatra jogosultak cserekívánságait, hogy a cserélni szándékozók használati jogát más érdekelteknek közvetíti, amelynek révén azok cserébe más üdülőhelyeken „idegen” time-sharing-ingatlanokat használhatnak.

30 – A C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) 5. pontja és a fenti 18. lábjegyzetben hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 21. pontja.

31 – A fenti 30. lábjegyzetben hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 34. pontja és a fenti 18. lábjegyzetben hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 22. pontja.

32 – A C-163/91. sz. Van Ginkel-ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-5723. o.) 11. és azt követő pontja, a C-260/95. sz. DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-1005. o.) 13. pontja, a fenti 30. lábjegyzetben hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 18. pontja, a fenti 18. lábjegyzetben hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 23–25. pontja és a C-200/04. sz., iSt internationale Sprach- und Studienreisen ügyben 2005. október 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8691. o.) 21. pontja.

33 – A fenti 30. lábjegyzetben hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 20. pontjában a Bíróság kimondta, hogy az utazási irodákra és az utazásszervezőkre alkalmazandó különös szabályozás mögött meghúzódó okok abban az esetben is érvényesek, ha a gazdasági szereplő a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint nem utazási iroda, illetve utazásszervező, viszont valamely más, például a vendéglátói tevékenység keretében hasonló ügyleteket bonyolít. Egy olyan értelmezés ugyanis, amely a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazását azon gazdasági szereplőkre korlátozná, amelyek a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint utazási irodák vagy utazásszervezők, azt eredményezné, hogy hasonló szolgáltatások a gazdasági szereplő formális tulajdonsága szerint különféle rendelkezések alá tartoznának. Megerősítette a fenti 32. lábjegyzetben hivatkozott iSt internationale Sprach- und Studienreisen ügyben hozott ítélet 22. pontja.

34 – Szintén ebben az értelemben Birkenfeld, W./Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht in Europäischen Binnemarkt*, 3. kiadás, Bielefeld 1998., 169. o.

35 – Lásd a spanyol kormány észrevételeinek 20. pontját.

36 – A felperes észrevételeinek 11. pontjában az alábbiakat adja el?: „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.” (kiemelés t?lem).

37 – Lásd a felperes észrevételeinek 33. pontját.

38 – Lásd a fenti 30. lábjegyzetben hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 24–27. pontját és a fenti 32. lábjegyzetben hivatkozott iSt internationale Sprach? und Studienreisen ügyben hozott ítélet 25–27. pontját. Az olyan szolgáltatásokat, amelyek meghaladják egy szállodaüzemeltet? hagyományos feladatait, és amelyek teljesítése érezhet? hatással van az átalányára, mint például a hotelbe szállítás egy távoli felvételi pontról, a Bíróság nem tekintette pusztá mellékszolgáltatásnak. Ezzel szemben a Bíróság pusztá mellékszolgáltatásnak tekintette azokat az utazási szolgáltatásokat, amelyeket szokásosan egy nyelvi képzéssel és neveléssel összefüggésben nyújtanak, mint például az ügyfelek célországba történ? szállítása és/vagy az ott?tartózkodás.

39 – Sharpston f?tanácsnok fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Heger-ügyben ismertetett indítványának 31. és 33. pontja.

40 – A fenti 19. lábjegyzetben hivatkozott Heger?ügyben hozott ítélet 24. pontja.

41 – Ennek az ítélezési gyakorlatnak, amely eredetileg a hatodik irányelv 13. cikkében el?írt mentességek értelmezésére vonatkozott (lásd a C?358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?6301. o.] 51. pontját, a C?315/00. sz. Maierhofer?ügyben 2003. január 16?án hozott ítélet [EBHT 2003., I?563. o.] 25. pontját és a C?275/01. sz. Sinclair Collis ügyben 2003. június 12?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?5965. o.] 22. pontját), megfelel?en alkalmazhatónak kell lennie a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjában foglalt fogalmak meghatározására is. El?sör, a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontja nem határozza meg kifejezetten az abban használt fogalmakat, és azok meghatározása tekintetében a nemzeti jogrendekre sem történik utalás. Másodszor, a nemzeti bíróságok és adóhatóságok közötti viták – miként azt ezen indítvány 51. pontja kifejti – csak úgy kerülhet?ek el, ha a szolgáltatásnyújtás helyének – például a hatodik irányelvbeli – meghatározására közös és egységes ismérveket alkalmaznak. Ez mindazonáltal csak úgy érhet? el, ha a 9. cikk (2) bekezdésének a) pontjában használt fogalmak egy közösségi meghatározást kapnak. Ugyanilyen értelemben foglalt már állást Sharpston f?tanácsnok a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Heger?ügyben ismertetett indítványának 25. pontjában.

42 – Szintén ebben az értelemben Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, a 8. lábjegyzetben hivatkozott m?, 138. o.; Martin, S. „*Umsatzsteuergesetz*” (kiadta: Sölch/Ringleb), 2005. szeptember 1?jei állapot, München, 3a. §, 74. pont, 14. o.

43 – Martin, S. a 42. lábjegyzetben hivatkozott m?, 3a. §, 75. pont, 14. és azt követ? oldal.

44 – Az ingatlanok bérbeadása minden esetben a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdése a) pontjának értelmében vett ingatlanokkal kapcsolatos szolgáltatásnak min?sülhet. Lásd a Bizottság hatodik irányelvre vonatkozó javaslatát (az *Európai Közösségek Értesít?je*, 11/73. melléklet, 12. o.), amely ezt a helyzetet a széfügyletek mellett kifejezetten a rendelkezés hatálya alá tartozóként említi. Szintén lásd Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid 2000., 79. o., aki a forgalmi adóról szóló spanyol

törvény (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*) 70. cikke (1) bekezdésének A. pontjában foglalt szabályra utal, amely egy ingatlannal közvetlenül kapcsolatosnak tekinti az ingatlanok bérletét és használatának átengedését. Hasonló szabályozás található a forgalmi adóról szóló német törvény 4. §-ának 12. pontjával összefüggésben értelmezett 3a. §-a (2) bekezdése 1. pontjának a) alpontjában az ingatlanok bérlete és hasznóbérbeadása tekintetében.

45 – Az ingatlanok időben megosztott használati jogának megszerzésére irányuló szerződések egyes szempontjai vonatkozásában a fogyasztók védelméről szóló, 1994. október 26-i 94/47/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 1. cikke elírja, hogy „a tagállamok [továbbra is] illetékesek [...] többek között az irányelv szabályozási körébe tartozó szerződések tárgyát képező jogok jogi természetének meghatározásában”. Ennek az irányelvnek a 2. cikke az időben megosztott használati jogot úgy határozza meg, mint „ingatlan birtoklására szóló jogot, vagy más, egy vagy több ingatlantulajdonnak az év egy meghatározott vagy meghatározható, egy hétnél nem rövidebb ideig való használatára szóló jogot”.

46 – Kelp, U., a 16. lábjegyzetben hivatkozott m., 118. és azt követő oldal, rámutat arra, hogy a kötelmi jogi time-sharing középpontjában a lakás átadása áll, mert enélkül az üdülők time-sharingje nem elképzelhető. Ezen okból a jogtanban túlnyomóan azt képviselik, hogy a szerződéses viszony súlypontja a bérleti jogon van. A szerző szerint ez az eset áll fenn akkor, ha a szolgáltatások a time-sharing létesítmény karbantartására, takarítására és kezelésére korlátozódnak, főképp ha a bérlemény karbantartása a tiszta bérleti szerződések esetében is a bérlő kötelezettsége. A takarítás és a létesítmény kezelése a lakás átadásához képest szintén alárendelt mellékszolgáltatásként jelenik meg.

47 – Lásd Vanbrabant, B., a 16. lábjegyzetben hivatkozott m., 48. o., arra mutat rá, hogy egy csere keretében a használati jog nem száll át. Az csupán a használó és/vagy a cserealapot m ködtető vállalkozás közötti kötelmi jogi jogosultságokat keletkeztet. Kelp, U., a 15. lábjegyzetben hivatkozott m., 26. o., a használati jogok harmadik személyekre történő átruházásának lehetőségében látja a cserealapok mai sikerének okát. Az időben megosztott használati jogok azon jogosultjainak ugyanis, akik e jogukat nem személyesen kívánják igénybe venni, alapvetően maguknak kellene a továbbkövetítésről gondoskodniuk. A time-sharing végérvényesen csak azáltal válik rugalmassá és ezáltal egy nagyobb ügyfélkör számára érdekessé, ha az ingatlan csatlakozik egy olyan csereszervezethez, amely koordinálja a használatra jogosultak cserekívánságait.