

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

VERICA TRSTENJAK

föredraget den 2 april 2009¹(1)

Mål C-37/08

RCI Europe

mot

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

(begäran om förhandsavgörande från VAT and Duties Tribunal (Förenade kungariket))

”Skattelagstiftning – Harmonisering – Omsättningsskatter – Tolkning av artikel 9 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt – Bestämmelser om fastställande av platsen för skattepliktiga transaktioner – Tjänster som har samband med fast egendom – Tjänster som syftar till att underlätta byte av andelsrättighet till viss semesterbostad mot annan sådan andelsrättighet – Bytespool”

Innehållsförteckning

I – Tillämpliga bestämmelser

II – Bakgrund

A – RCI Europas verksamhet

B – Förfarandena vid de nationella skattemyndigheterna

1. Den brittiska skatteförvaltningens ståndpunkt

2. Den spanska skatteförvaltningens ståndpunkt

III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

IV – Förfarandet vid domstolen

V – Parternas huvudsakliga argument

A – Den första och den andra tolkningsfrågan

B – Den tredje tolkningsfrågan

C – Den fjärde tolkningsfrågan

VI – Rättslig bedömning

A – Inledande anmärkningar

1. Nödvändigheten att enhetligt fastställa var transaktionerna tillhandahålls
2. Grundläggande principer för bestämmelser om platsen för tjänsters tillhandahållande

B – Prövning av tolkningsfrågorna

1. Allmänna överväganden

a) Avgränsningen mellan leverans och tjänst

b) Precisering av tolkningsfrågorna

2. Den mervärdesskatterättsliga bedömningen av de olika transaktionerna

a) Inskrivningsavgifterna

i) Huruvida det är fråga om ett vederlag

ii) Fastställandet av platsen för tjänsternas tillhandahållande

b) Medlemsavgiften

i) Huruvida det är fråga om ett vederlag

ii) Fastställande av platsen för tjänsternas tillhandahållande

c) Utbytesavgiften

i) Huruvida det är fråga om ett vederlag

ii) Fastställande av platsen för tjänsternas tillhandahållande

– Huruvida de särskilda bestämmelserna för resebyråer är tillämpliga

– Huruvida artikel 9.2 i sjätte direktivet är tillämplig

VII – Slutsatser

VIII – Förslag till avgörande

1. I sin begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG har London VAT Tribunal Centre (nedan kallad den hänskjutande domstolen) ställt en rad frågor till Europeiska gemenskapernas domstol om tolkningen av artikel 9.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om

harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)(2).

2. Denna begäran om förhandsavgörande har inletts med anledning av ett överklagande från RCI Europe (nedan kallad klaganden) hos Value Added Tax Tribunals i Förenade kungariket (nedan kallad VAT Tribunal) av tre beslut som fattats av den nationella uppbördsmyndigheten Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad Commissioners). Klaganden har överklagat beslutet att i efterhand påföra den mervärdesskatt på grund av att den enligt Commissioners uppfattning hade tagit upp sådan till alltför låga belopp.

3. Tvisten i målet vid den nationella domstolen gäller i huvudsak den mervärdesskatterättsliga bedömningen av gränsöverskridande tjänster, särskilt vad gäller bestämmandet av platsen för tillhandahållandet av en tjänst. Detta är avgörande för frågan om huruvida Förenade kungariket, där klaganden såsom bolag har etablerat sin rörelse, överhuvudtaget har behörighet att beskatta de ifrågavarande beloppen.

I – Tillämpliga bestämmelser

4. Sjätte direktivet innehåller bestämmelser om fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner. Direktivet har fått ny lydelse genom rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006, som trädde i kraft den 1 januari 2007.(3) De bestämmelser som är relevanta för målet vid den nationella domstolen har dock förts över oförändrade.

5. Artikel 9.1 i sjätte direktivet(4) innehåller följande allmänna bestämmelse:

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

6. Artikel 9.2 i sjätte direktivet(5) innehåller en rad särskilda bestämmelser. Enligt punkt a i bestämmelsen gäller att ”platsen för tillhandahållandet av tjänster som har samband med fast egendom, däribland fastighetsmäklare- och experttjänster samt av tjänster för förberedelse och samordning av byggnadsarbeten, såsom tjänster av arkitekter och av inspektionsföretag, skall vara den plats där egendomen är belägen”.

7. Artikel 26 i sjätte direktivet(6) innehåller särskilda bestämmelser för resebyråer. Dessa lyder som följer:

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

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

II – Bakgrund

A – RCI Europes verksamhet

8. Klaganden i målet vid den nationella domstolen grundades den 29 november 1973 i Förenade kungariket. Klagandens ekonomiska verksamhet består i att möjliggöra och organisera byte mellan klagandens medlemmar av andelsrättigheter till utländska semesterbostäder (även känt som så kallad time sharing).

9. Hur andelsrättigheter regleras juridiskt är beroende av lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen. I regel gäller dock att en andelsinnehavare har rätt att nyttja en viss semesterbostad på en viss semesteranläggning under viss tid vid ett antal tidpunkter. Den andelsrättighet som medlemmen innehar i egendomen betecknas som dennes ”nyttjanderätt till semesterbostad”.

10. Klaganden bedriver ett program för veckovis utbyte av andelsrättigheter benämnt ”RCI Weeks” med vissa särskilda kännetecken enligt vad som framgår av det följande.

11. Inom ramen för detta program erbjuds byggherrar som uppför semesteranläggningar att ansluta sig som ”deltagare”. Enskilda personer som äger andelsrättigheter (som förvärvats från en byggherre) i en semesteranläggning som har anslutits till programmet kan ansöka om medlemskap i RCI Weeks.

12. Medlemskapet i RCI Weeks ger medlemmen rätt att lämna sin egen nyttjanderätt till semesterbostad i sin andelsegendom till en pool för andelsbostäder (nedan kallad Weeks Pool), varvid medlemmen får tillgång till nyttjanderätter till semesterbostäder som lämnats till Weeks Pool av andra medlemmar. Medlemmarna har därvid kontakt endast med klaganden. När nyttjanderätter till semesterbostäder lämnas till Weeks Pool har klaganden inte några rättigheter med avseende på den egendom som andelsrättigheterna avser. Andelsinnehavaren behåller rätten till sin andel under hela förfarandet.

13. Medlemmarna i RCI Weeks betalar en inskrivningsavgift som gäller mellan ett och fem år samt en årlig medlemsavgift. Dessutom tillkommer en utbytesavgift som ska betalas i förväg vid varje tillfälle som en medlem ansöker om utbyte. Vid bokföringen redovisar klaganden en sådan utbytesavgift som en återbetalbar depositionsavgift. Om klaganden inte kan få fram ett utbyteserbjudande från Weeks Pool som medlemmen godtar, för klaganden över utbytesavgiften på medlemmens konto för utnyttjande vid senare utbyten. Om medlemmen begär det sker dock återbetalning av avgiften.

14. Weeks Pool kan få tillskott genom att klaganden förvärvar nyttjanderätter till bostäder från tredje man eller genom att en byggherre håller fler veckor tillgängliga. Mot betalning av en utbytesavgift kan en medlem i RCI Weeks ansöka om utbyte även bland dessa tillkommande erbjudanden.

B – Förfarandena vid de nationella skattemyndigheterna

15. Klaganden har etablerat sin rörelse i Förenade kungariket. Flertalet av dess medlemmar är medborgare i den medlemsstaten. Huvuddelen av de bostäder som utbytesprogrammet RCI Weeks omfattar är däremot belägna i Spanien.

16. De behöriga brittiska och spanska skattemyndigheterna gjorde mot denna bakgrund sinsemellan avvikande bedömningar vad gäller klagandens mervärdesskattestatus. Envar av dem ansåg att dess bestämmelser om mervärdesskatt är tillämpliga på de tjänster som klaganden tillhandahåller. Envar av dem krävde därför klaganden på betalning av mervärdesskatt för de tillhandahållna tjänsterna. Detta har medfört en dubbelbeskattning i två olika medlemsstater.

1. Den brittiska skatteförvaltningens ståndpunkt

17. Commissioners anser att tillhandahållandet av medlemskap i en andelsutbytesförening är en tjänst som tillhandahålls där klaganden har etablerat sin rörelse, nämligen i Förenade kungariket. Commissioners uppfattning är därför att transaktionerna i form av inskrivningsavgifter och medlemsavgifter är mervärdesskattepliktiga i Förenade kungariket. För transaktionerna i form av utbytesavgifter har Commissioners tillämpat de nationella bestämmelser varigenom artikel 26 i sjätte direktivet har införlivats. Motprestationen för utbytesavgiften betecknades av Commissioners som en "särskild resetjänst" som ska beskattas i Förenade kungariket.

18. Beslutet om hänskjutande ger vid handen att klaganden till och med den 31 december 2003 betalade mervärdesskatt i Förenade kungariket på alla inskrivningsavgifter som betalats av nya medlemmar och medlemsavgifter som betalats av redan registrerade medlemmar inför varje medlemskapsår. Till och med den 31 december 2005 betalade klaganden mervärdesskatt i Förenade kungariket även på alla utbytesavgifter från medlemmar som hade förvärvat rätt att nyttja andelsrättigheter i egendom som är belägen i en annan medlemsstat i Europeiska unionen. Klaganden betalade dock ingen mervärdesskatt i Förenade kungariket på utbytesavgifter från medlemmar som hade förvärvat rätt att nyttja andelsrättigheter i egendom som är belägen utanför Europeiska unionen.

2. Den spanska skatteförvaltningens ståndpunkt

19. De spanska skattemyndigheterna däremot har ansett att de tjänster som klaganden tillhandahåller har samband med fast egendom och därför är mervärdesskattepliktiga i den stat där andelsegendomen är belägen.

20. De spanska skattemyndigheternas beskattningsbeslut inbegripet skattedomstolarnas avslag på klagandens överklaganden är för närvarande föremål för prövning av Spaniens högsta domstol i ett kassationsförfarande.

III – Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

21. På grund av de spanska myndigheternas beskrivna inställning i frågan upphörde klaganden den 1 januari 2004 att betala mervärdesskatt i Förenade kungariket på inskrivningsavgifter och medlemsavgifter från medlemmar med egendom belägen i Spanien. Klaganden upphörde även att betala mervärdesskatt i Förenade kungariket på utbytesavgifter från medlemmar som bytt sin

nyttjanderätt till semesterbostad mot nyttjanderätt till semesterbostad i Spanien.

22. Den 23 mars 2005 beslutade Commissioners att beskattning skulle ske för att ta ut så mycket mervärdesskatt som klaganden enligt Commissioners uppfattning borde ha deklarerat under år 2004 avseende inskrivningsavgifter och medlemsavgifter från medlemmar med nyttjanderätt till semesterbostad belägen i Spanien och avseende utbytesavgifter för nyttjanderätt till semesterbostad belägen i Spanien. Beskattningsbeslutet fattades den 5 april 2005 och avsåg ett belopp på 1 339 709 GBP.

23. Detta beslut överklagades av klaganden den 5 maj 2005 till den hänskjutande domstolen.

24. Den hänskjutande domstolen har i beslutet om hänskjutande hänvisat till det oklara rättsläget i fråga om var klagandens tjänster ska anses tillhandahållas samt risken för att klagandens verksamhet därigenom påverkas negativt. Den hänskjutande domstolen har därför beslutat att vilandeförklara målet och inge en begäran om förhandsavgörande avseende följande frågor:

1) Vilka faktorer ska, inom ramen för de tjänster som klaganden tillhandahåller mot att medlemmarna i Weeks-programmet betalar

- inskrivningsavgifter,
- medlemsavgifter, och
- utbytesavgifter,

beaktas vid bedömningen av om tjänsterna "har samband med fast egendom" i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet (nu artikel 45 i det omarbetade mervärdesskattedirektivet)?

2) Om någon eller samtliga tjänster som klaganden tillhandahåller "har samband med fast egendom" i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte mervärdesskattedirektivet (nu artikel 45 i det omarbetade mervärdesskattedirektivet), är det den fasta egendom som lämnas till poolen, den fasta egendom som önskas i utbyte mot den som lämnas till poolen eller båda dessa kategorier som ska anses utgöra den fasta egendom som tjänsterna har samband med?

3) Om en tjänst "har samband" med båda nämnda kategorierna av fast egendom, hur ska tjänsten i så fall bedömas inom ramen för sjätte mervärdesskattedirektivet (nu det omarbetade mervärdesskattedirektivet)?

4) Hur ska man med hänsyn till medlemsstaternas olika uppfattningar enligt sjätte mervärdesskattedirektivet (nu det omarbetade mervärdesskattedirektivet) bedöma de transaktioner som innebär att en skattskyldig person mot erläggande av en "utbytesavgift" tillhandahåller följande tjänster:

- Tjänster som underlättar att en nyttjanderätt till en semesterbostad som innehas av en medlem i ett utbytesprogram som drivs av den skattskyldige kan bytas mot en nyttjanderätt till en semesterbostad som innehas av en annan medlem i programmet.
- Tillhandahållande av nyttjanderätter till bostäder som den skattskyldige har förvärvat från en skattskyldig tredje man i syfte att komplettera den bostadspool som medlemmarna i programmet har tillgång till?

IV – Förfarandet vid domstolen

25. Beslutet om hänskjutande, som är daterat den 9 januari 2008, inkom till domstolens kansli den 31 januari 2008.

26. Klaganden, Förenade kungarikets, Konungariket Spaniens och Republiken Greklands regeringar samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som anges i artikel 23 i domstolens stadga.

27. Vid den muntliga förhandlingen den 19 februari 2009 närvarade rättegångsombud för klaganden, Förenade kungarikets, Konungariket Spaniens och Republiken Greklands regeringar samt kommissionen för att lämna muntliga synpunkter.

V – Parternas huvudsakliga argument

A – *Den första och den andra tolkningsfrågan*

28. Klaganden anser att de tjänster som klaganden tillhandahåller mot att inskrivningsavgift och medlemsavgift erläggs inte har tillräckligt starkt samband med någon viss fast egendom och därför inte faller inom tillämpningsområdet för artikel 9.2 i sjätte direktivet. I stället är den allmänna bestämmelsen i artikel 9.1 i direktivet tillämplig. Platsen för tillhandahållande av tjänsterna i form av inskrivning och upptagande av nya medlemmar ska därför anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse. Det är i förevarande fall Förenade kungariket.

29. Detsamma bör gälla för de tjänster som tillhandahålls mot att utbytesavgift erläggs, särskilt som detta innebär en konsekvent behandling i skattehänseende av det samlade tjänsteutbudet. Det vore orimligt att tillämpa olika regler för en i princip enhetlig tjänst.

30. *Förenade kungarikets regering* anser att de tjänster som tillhandahålls mot att inskrivningsavgift och medlemsavgift erläggs faller inom tillämpningsområdet för artikel 9.1 i direktivet. Liksom klaganden anser regeringen att de tjänster som tillhandahålls mot att dessa avgifter erläggs inte har tillräckligt starkt samband med någon fast egendom. Som motivering för detta framhålls bland annat att klaganden endast tillhandahåller ett slags marknadsplats där medlemmarna kan byta sina nyttjanderätter. Utbytesavgifterna har enligt Förenade kungarikets regering inte samband med någon fast egendom, särskilt som medlemmen kan ställa både sin nyttjanderätt och utbytesavgiften till förfogande intill 24 månader innan medlemmen återfår sin nyttjanderätt.

31. När det gäller den första frågan anser *Konungariket Spaniens regering* att det i huvudsak är två faktorer som ska beaktas vid prövningen av huruvida det är bestämmelsen om tjänsternas samband med fast egendom eller de särskilda reglerna för resebyråer som ska tillämpas. Det gäller att se till mellanhandens förhållanden och för det första undersöka om denne handlar i eget eller annans namn. För det andra måste det klarläggas huruvida mellanhanden använder andra skattskyldiga personers för verksamheten nödvändiga varor och tjänster.

32. När det gäller den andra frågan anser Konungariket Spaniens regering att om det finns ett samband mellan tjänsterna och fast egendom så hänför sig inskrivningsavgifterna och medlemsavgifterna direkt till den fasta egendom i vilken medlemmarna har andelsrättigheter och som de lämnar till bytespoolen. Dessa avgifter ska medlemmarna nämligen betala endast på grund av att de tillhör systemet som sådant även om de inte utnyttjar det.

33. Till de faktorer som bör beaktas vid bedömningen av huruvida tjänsten "har samband med fast egendom" i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet hör enligt *Republiken Greklands regering*

vilken typ av ekonomisk verksamhet som klaganden bedriver och vilken form av samband som finns mellan tjänsten och den fasta egendomen. Det ska därvid särskilt prövas huruvida det är fråga om självständiga prestationer i form av resetjänster som tillhandahålls innehavare av andelsrättigheter eller ömsesidiga prestationer som tillhandahålls bland de innehavare som deltar i utbytesprogrammet.

34. Republiken Greklands regering föreslår som svar på den andra frågan att inskrivningsavgiften och medlemsavgiften har direkt samband med den fasta egendom i vilken medlemmen har en andelsrättighet, medan utbytesavgiften har direkt samband med den fasta egendom med avseende på vilken utbytesrätten utövas.

35. Enligt *kommissionen* består klagandens tjänster av att möjliggöra utbyte av andelsrättigheter. De avgifter som ska betalas måste därför anses utgöra vederlag för deltagande i detta system. En andelsrättighet utgör en rätt till fast egendom, och dess upplåtelse i utbyte mot rätt att få nyttja en annan motsvarande rätt utgör en tjänst som har samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 i sjätte direktivet. Platsen för tillhandahållandet av inskrivningsavgiften och medlemsavgiften är där den fasta egendom i vilken medlemmen har en andelsrättighet är belägen. Platsen för tillhandahållande av utbytesavgiften är däremot där den fasta egendom som lämnas i utbyte är belägen.

B – Den tredje tolkningsfrågan

36. Enligt *klaganden* uppkommer den tredje frågan överhuvudtaget inte i den form som den hänskjutande domstolen har formulerat den i sin begäran om förhandsavgörande. Som framgår av yttrandena med anledning av den första och den andra tolkningsfrågan har klagandens tjänster inte tillräckligt samband med fast egendom.

37. En slutsats som innebär att tjänsterna kan ha samband med båda de fasta egendomarna, det vill säga såväl den fasta egendom som en medlem lämnar för utbyte som den medlemmen får i utbyte, strider enligt klaganden mot syftet med artikel 9 i sjätte direktivet. Med artikel 9 i direktivet har gemenskapslagstiftaren avsett att undvika kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna vid uttag av mervärdesskatt och att undvika dubbelbeskattning. Endast en fast egendom kan således omfattas av tillämpningsområdet för artikel 9.2 a, och det måste vara den som tjänsten har starkast samband med.

38. *Förenade kungarikets regering* anser av samma skäl som klaganden att den tredje tolkningsfrågan inte erfordrar något svar eftersom klagandens tjänster inte har samband med fast egendom. Denna fråga visar vilka problem en motsatt ståndpunkt skulle föranleda. Om ett samband mellan klagandens tjänster och fast egendom nämligen skulle anses föreligga beträffande såväl den andelsrätt som lämnas för utbyte som den som erhålls i utbyte skulle en och samma tjänst vara skattepliktig enligt två olika nationella mervärdesskattelagstiftningar.

39. *Konungariket Spaniens regering* finner det mycket osannolikt att en tjänst skulle kunna ha samband med båda de fasta egendomarna, vilket framgår av dess uttalanden angående den andra tolkningsfrågan. Tjänsten avseende upptagande i Weeks Pool, som tillhandahålls mot erläggande av inskrivningsavgift och medlemsavgift, har uteslutande samband med den fasta egendom i vilken medlemmen har sin andelsrätt. Tjänsten som tillhandahålls mot erläggande av utbytesavgift – att erbjuda medlemmen en önskad andelsrätt i utbyte mot medlemmens egen andelsrätt – har däremot direkt samband med den fasta egendom med avseende på vilken utbytesrätten utövas. Om motprestationen för inskrivningsavgiften/medlemsavgiften å ena sidan eller utbytesavgiften å andra sidan anses ha samband med båda de fasta egendomarna, skulle i analogi med domstolens dom i mål C-429/97 i målet kommissionen mot Frankrike(7) platsen för tjänstens tillhandahållande vara där leverantören har etablerat sin rörelse.

40. Med hänvisning till sina uttalanden beträffande den andra frågan anser *Republiken Greklands regering* liksom den spanska regeringen att den tredje frågan ska besvaras så, att en transaktion aldrig kan ha samband med båda de fasta egendomarna samtidigt.

41. *Kommissionen* går i sitt yttrande överhuvudtaget inte in på den tredje tolkningsfrågan eftersom den i huvudsak på samma sätt som Konungariket Spanien och Republiken Grekland anser att frågan inte uppkommer. Klagandens tjänster har inte samband med vare sig den fasta egendom i vilken medlemmen har sin andelsrätt (vid upptagandet i bytespoolen mot erläggande av inskrivningsavgift och medlemsavgift) eller med den fasta egendom som medlemmen får i utbyte (mot erläggande av utbytesavgift). Tjänsterna kan aldrig ha samband med båda de fasta egendomarna samtidigt.

C – Den fjärde tolkningsfrågan

42. Enligt *klaganden* saknar det för fastställandet av platsen för tjänsternas tillhandahållande betydelse huruvida en andelsrätt lämnas till Weeks Pool av en annan medlem eller om klaganden förvärvar den av en skattskyldig tredje person som tillskott till utbudet av andelsrätter. De tjänster som klaganden tillhandahåller mot erläggande av utbytesavgift är desamma oberoende av varifrån den andelsrättighet kommer som en medlem erbjuds i utbyte mot sin egen andelsrättighet. Tjänsterna ska därför i mervärdesskattelhänseende utan hänsyn till utbytesrättigheternas härkomst behandlas så som klaganden har anfört i anslutning till den första och den andra tolkningsfrågan.

43. Även *Förenade kungarikets regering* anser att en andelsrättighets härkomst saknar betydelse för var platsen för tjänstens tillhandahållande är. I båda de fall som avses i den fjärde tolkningsfrågan tillhandahåller klaganden mot erläggande av utbytesavgift endast en administrativ tjänst bestående av erbjudande om andelsrättigheter motsvarande medlemmens önskemål. Något faktiskt överlämnande av en andelsrättighet innefattas inte i detta. Klaganden kan nämligen inte garantera att ett framställt önskemål kan uppfyllas överhuvudtaget, och medlemmen har ingen skyldighet att acceptera en erbjuden andelsrättighet. De transaktioner som innefattas i de tjänster som klaganden tillhandahåller mot avgifter ska därför oberoende av andelsrättigheternas härkomst beskattas enligt artikel 9.1 i direktiv 77/388.

44. Om detta skulle vara felaktigt och utbytesavgiften ska anses tas ut för det faktiska överlämnandet av den främmande andelsrättigheten, har *Förenade kungarikets regering* i andra hand anfört att tjänsten ändå ska beskattas där klaganden har etablerat sin rörelse även i det andra nämnda fallet i den fjärde tolkningsfrågan, att klaganden har förvärvat andelsrättigheter från en skattskyldig tredje man. I det fallet skulle nämligen de särskilda reglerna för resebyråer vara tillämpliga.

45. *Konungariket Spaniens regering* hänvisar rörande den fjärde tolkningsfrågan till sitt yttrande

i fråga om beskattningen av utbytesavgifterna. Såsom anförts som svar på den andra frågan erläggs utbytesavgiften för rätten att få nyttja en främmande andelsrättighet och har därför samband med denna främmande fasta egendom. Beskattning ska följaktligen ske på platsen där den egendomen är belägen.

46. *Republiken Greklands regering* gör en åtskillnad mellan de två fall som nämns i den fjärde tolkningsfrågan och tycks utgå från att en extra avgift ska erläggas för upplåtelse av en sådan nyttjanderätt som klaganden förvärvar från en skattskyldig tredje man. I det första fallet – när klaganden erbjuder en medlem en annan medlems andelsrättighet – ska utbytesavgiften beskattas där den fasta egendom i vilken den andra medlemmen har sin andelsrättighet är belägen. I det andra fallet måste en åtskillnad göras. Om klaganden erbjuder en nyttjanderätt som förvärvats från byggherren till en semesteranläggning ska beskattning ske som nyss redovisats. Om klaganden förvärvar nyttjanderätten för att uppfylla en medlems önskemål och säljer den vidare till medlemmen, omfattas tjänsten av de särskilda reglerna för resebyråer. Om klaganden upplåter nyttjanderätten till en andelsrättighet som klaganden själv äger ska detta anses utgöra hotellverksamhet som ska beskattas där den fasta egendom i vilken nyttjanderätten gäller är belägen.

47. *Kommissionen* slutligen går i sitt skriftliga yttrande överhuvudtaget inte in på den fjärde tolkningsfrågan. Här kan därför bara hänvisas till kommissionens uppfattning att vederlaget för utbytesavgiften har samband med den fasta egendom som nyttjas som utbyte mot den andelsrättighet som lämnats till bytespoolen.

VI – Rättslig bedömning

A – Inledande anmärkningar

1. Nödvändigheten att enhetligt fastställa var transaktionerna tillhandahålls

48. Tvisten mellan klaganden och Commissioners avser frågan var de skattepliktiga transaktionerna ska anses tillhandahållas. Svaret på den frågan är avgörande för frågan om huruvida transaktionerna inom ramen för klagandens verksamhet är underkastade de brittiska eller de spanska skattemyndigheternas beskattningsbehörighet.

49. Vid den skattemässiga bedömningen av gränsöverskridande tjänster har fastställandet av platsen för tjänsternas tillhandahållande central betydelse eftersom det är avgörande för vilken nationell lagstiftning om mervärdesskatt som är tillämplig(8). När tillämpningsområdet för ett mervärdesskattesystem omfattar varor och sådana tjänster som ett företag inom ramen för sin verksamhet tillhandahåller mot betalning inom landet, kan nationell mervärdesskattelagstiftning tillämpas endast om platsen för tjänstens tillhandahållande är belägen inom landet.

50. Om alla nationella skattelagstiftningar hade olika kriterier för fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen skulle såväl dubbelbeskattning som utebliven beskattning bli följden. Det är just av det skälet som det är särskilt viktigt med enhetliga kriterier för fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen inom den gemensamma marknaden(9). Reglerna i sjätte direktivet för fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen syftar, enligt vad som framgår av sjunde skälet i direktivet, till att avgränsa de olika medlemsstaternas beskattningskompetens från varandra så att kompetenskonflikter undviks(10). Om platsen för den skattepliktiga transaktionen fastställs på ett enhetligt sätt inom hela gemenskapen bör detta medföra en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning om mervärdesskatt(11).

2. Grundläggande principer för bestämmelser om platsen för tjänsters tillhandahållande

51. Kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna kan undvikas med enkla och entydiga bestämmelser. Ur lagstiftarens synvinkel finns olika tänkbara anknytningskriterier, allt beroende på huruvida principen om företagets etableringsort eller destinationsprincipen ska ges företräde. Anknytningen sker enligt den förra principen till den plats där leverantören har etablerat sin ekonomiska verksamhet, medan platsen för tillhandahållandet av en tjänst enligt den senare principen är den förväntade konsumtionsplatsen eller där intäkterna från andra tjänster används.

52. Med beaktande av att båda principerna har såväl fördelar som nackdelar för den gemensamma marknadens funktion, har gemenskapslagstiftaren i sjätte direktivet bestämt sig för en blandmodell när det gäller reglerna om platsen för tillhandahållandet av tjänster(12), genom att i artikel 9.1 föreskriva att platsen som huvudregel är där leverantören har etablerat sin rörelse. Från denna huvudregel har gemenskapslagstiftaren dock i punkt 2 ställt upp en rad tvingande undantag som kraftigt begränsar tillämpningsområdet för punkt 1 och gör huvudregeln om etableringsorten i sjätte direktivet till ett undantag(13). Dessutom finns särskilda regler som beaktar särdragen hos vissa verksamheter.

B – *Prövning av tolkningsfrågorna*

1. Allmänna överväganden

a) Avgränsningen mellan leverans och tjänst

53. Först kan det konstateras att vare sig den hänskjutande domstolen eller parterna i det nationella målet ifrågasätter att klagandens ekonomiska verksamhet uteslutande består i tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Denna rättsliga bedömning är enligt min mening riktig och ska därför ligga till grund för den fortsatta undersökningen.

54. På grund av den tydliga avgränsning som görs i sjätte direktivet i fråga om den rättsliga kvalificeringen av mervärdesskattepliktiga transaktioner(14) är det uteslutet att tillämpa bestämmelserna om leverans av varor i artiklarna 5 och 8 i sjätte direktivet. Det är därmed endast tvistigt huruvida artikel 9.1, artikel 9.2 a och de särskilda reglerna för resebyråer i artikel 26.1 är tillämpliga på de berörda tjänsterna.

b) Precisering av tolkningsfrågorna

55. Jag kan också konstatera att den hänskjutande domstolens frågor överlappar varandra innehållsmässigt och att preciseringar behövs.

56. För det första måste tolkningsfrågorna, med en omdömesgill prövning av begäran om förhandsavgörande, anses syfta till en prövning av i vad mån de olika former av avgifter som måste betalas av medlemmar som deltar i utbytesprogrammet RCI Weeks kan inordnas i klagandens tjänsteutbud.

57. Förekomsten av ett ömsesidigt bindande rättsförhållande, inom vars ramar avtalsparterna ömsesidigt åtar sig att byta mot varandra svarande prestationer i form av en tjänst och ett vederlag, är relevant mot bakgrund av att det enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet endast är tjänster som tillhandahålls mot vederlag som mervärdesskatt ska betalas för(15). Därför krävs i förevarande fall att klagandens olika åtaganden enligt ingångna avtal identifieras.

58. För det andra syftar tolkningsfrågorna till en prövning av vilka bestämmelser om platsen för

tillhandahållandet som de i målet aktuella tjänsterna faller under. Med ledning av dessa bestämmelser är det möjligt att utröna om och i vilken omfattning Förenade kungariket har beskattningsbehörighet.

59. För att få överskådlighet och kunna besvara tolkningsfrågorna på ett användbart sätt ska jag inrikta min rättsliga undersökning på dessa båda huvudaspekter.

2. Den mervärdesskatterättsliga bedömningen av de olika transaktionerna

60. Det torde vara mest effektivt att undersöka klagandens tjänster så att säga omvänt med ledning av de olika avgifter som kunden betalar. De avgifter som klaganden tar ut är en inskrivningsavgift i form av ett engångsbelopp som erläggs när medlemmen första gången anmäler sig, en årlig medlemsavgift samt en utbytesavgift för det fall att det sker ett faktiskt utbyte av andelsrättigheter till semesterbostäder inom ramen för programmet RCI Weeks. I den följande prövningen kommer jag att göra en åtskillnad utifrån dessa avgifter och de prestationer som svarar mot dem. Jag ska härvid undersöka huruvida prestationerna ska betraktas som en enhetlig tjänst eller som olika separata tjänster samt huruvida de passar in som motprestationer till avgifterna. Av det som därvid kommer fram kan slutsatser dras angående kriterierna för mervärdesbeskattningen och därmed platsen för tillhandahållandet av tjänsterna.

61. Att närmare kategorisera de tjänster som tillhandahålls inom ramen för avtal om time sharing är svårt. Det finns ingen enhetlig avtalstyp för detta inom civilrätten(16). Det förekommer avtal om nyttjanderätt på viss tid i form av hyresavtal, stiftelsemodeller med förmedling av nyttjanderätt till fast egendom, aktiemodeller, semesterklubbmodeller och många andra varianter. Dessa överskådliga rättsförhållanden var också ett skäl till införandet av Europaparlamentets och rådets direktiv 94/47/EG av den 26 oktober 1994 om skydd för köparna vad avser vissa aspekter i avtal om nyttjanderätten till fast egendom på tidsdelningsbasis.(17) Omedelbart efter det direktivets ikraftträdande kom det nya modeller för time sharing på marknaden. För att fylla ut rättsliga luckor lade kommissionen därför år 2007 fram ett ändringsförslag till förman för ett starkare konsumentskydd. Förslaget antogs av Europaparlamentet den 22 oktober 2008 i något ändrad lydelse.

62. Förevarande mål gäller dock inte själva ingåendet av avtal om time sharing utan om utbytet av andelsrättigheter mellan medlemmarna i en bytespool.

a) Inskrivningsavgifterna

i) Huruvida det är fråga om ett vederlag

63. Det följer av domstolens rättspraxis att det finns ett ömsesidigt bindande rättsförhållande om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna vederlaget, varvid de erlagda beloppen utgör det faktiska vederlaget för en tjänst som kan individualiseras och som tillhandahålls inom ramen för ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer(18).

64. Inskrivningsavgiften måste alltså ha ett direkt samband med en tjänst som i tillräcklig mån kan individualiseras.

65. En närmare granskning av klagandens affärskoncept, som det närmare beskrivs i inlagorna från klaganden och Förenade kungarikets regering, ger vid handen att en medlem för betalningen av inskrivningsavgiften endast får tillgång till utbytesprogrammet RCI Weeks.

66. Att enbart få tillgång till utbytesprogrammet är emellertid ingen garanti för att få rätt att nyttja

andra medlemmars andelsrättigheter. För det krävs förutom medlemskap i RCI Weeks att medlemmen lämnar sin egen andelsrättighet till bytespoolen. Det förutsätts att innehavaren av andelsrättigheten hos klaganden ansöker om utbyte, varvid innehavaren för det första ställer en viss egen andelsrättighet till förfogande för byte och för det andra väljer ut en annan andelsrättighet.

67. Utöver möjligheten att delta i utbytesprogrammet får medlemmen tillgång till information om utbudet av semesterbostäder. Det finns exempelvis en regelbundet uppdaterad tryckt katalog och en översikt som nås via Internet. Medlemmen får även ett telefonnummer för att vid behov kunna kontakta klagandens personal och få information om de närmare formerna för utbyte och om där tillkommande utbud av tjänster.

68. För en ny medlem framstår alltså tillgången till RCI Weeks som ett förstadium till deltagandet i utbytesprogrammet, varvid alla möjligheter öppnas för medlemmen mot att denne erlägger inskrivningsavgift. Den information som tillhandahålls en nyansluten medlem är inriktad på att förbereda medlemmen för det egentliga utbytesprogrammet. Anslutningen innebär ingen rätt till utbyte utan ger endast medlemmen tillgång till en sorts marknadsplats där medlemmarna med hjälp av klaganden kan byta sina andelsrättigheter. Medlemskapet i sig innebär dock ingen förpliktelse att delta i utbytesprogrammet.

69. Sådillvida är det endast mellan tillhandahållandet av tillgången till utbytesprogrammet och erläggandet av inskrivningsavgiften som det finns ett direkt samband i den mening som avses enligt rättspraxis.

70. Däremot kan man inte utan vidare konstatera något direkt samband mellan anslutningen och det egentliga genomförandet av utbytesprogrammet eftersom detta kräver ytterligare medverkan av avtalsparterna, nämligen medlemmens ansökan, klagandens bekräftelse på att utbytet kan genomföras samt inte minst erläggande av utbytesavgift.

ii) Fastställandet av platsen för tjänsternas tillhandahållande

71. Det ska också undersökas hur denna tjänst kan inordnas inom regelsystemet för den skattemässiga anknytningen i sjätte direktivet. Det som är aktuellt är en tillämpning av bestämmelserna i artikel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet. Jag ska först göra några inledande kommentarer om tolkningen av dessa bestämmelser.

72. Artikel 9.1 i sjätte direktivet innehåller en allmän bestämmelse för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen medan det i artikel 9.2 anges ett antal särskilda anknytningskriterier(19).

73. I sjätte direktivet sägs visserligen ingenting uttryckligt om förhållandet mellan den allmänna bestämmelsen i artikel 9.1 och de särskilda bestämmelserna i artikel 9.2. Domstolen har dock funnit att punkt 1 inte kan ges något företräde framför punkt 2. Den fråga som uppkommer i varje situation är om denna omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av artikel 9.1(20). Därav har domstolen dragit slutsatsen att de särskilda bestämmelserna i artikel 9.2 a i sjätte direktivet inte ska anses utgöra ett undantag från en huvudregel vilket ska tolkas restriktivt(21).

74. Domstolen har därvid uppenbarligen ansett att det är artikel 9.2 i sjätte direktivet som innehåller specialbestämmelser och som enligt principen om att speciallag har företräde framför allmän lag (*lex specialis derogat legi generali*) i första hand ska undersökas och tillämpas på sakomständigheterna(22).

75. Det ska därför först undersökas om en sådan transaktion som beskrivits faller inom tillämpningsområdet för de särskilda bestämmelserna i artikel 9.2 a i sjätte direktivet. En förutsättning för detta är att tjänsten "har samband med fast egendom".

76. Här uppkommer emellertid frågan om exakt vilken fast egendom som avses. I princip kan man tänka sig en anknytning till den fasta egendom i vilken medlemmen redan innehar en andelsrättighet, så som de spanska och grekiska regeringarna samt kommissionen har förordat.

77. Oberoende av de strikta krav på ett sådant samband som jag kommer in på senare(23) förefaller den egentliga tjänsten i förevarande fall redan vid första anblicken inte ha direkt samband med den ifrågavarande fasta egendomen.

78. Som framgått är tillgången till RCI Weeks ur en ny medlems perspektiv ett förstadium till det egentliga deltagandet i utbytesprogrammet(24). Klagandens tjänster i form av anslutning och information syftar till att förbereda medlemmen för utbytesprogrammet utan att det finns någon förpliktelse att delta i programmet. I detta inledande skede av medlemskapet sker heller inga utbyten av nyttjanderätter till semesterbostäder.

79. Visserligen kan medlemmen efter anslutningen till RCI Weeks lämna sin egen andelsrättighet till bytespoolen, men denna möjlighet saknar värde så länge förutsättningarna för ett faktiskt utbyte inte är uppfyllda.

80. Enbart möjligheten att lämna sin egen andelsrättighet i fast egendom till en bytespool kan inte i sig anses utgöra en huvudsaklig prestation i mervärdesskatterättsligt hänseende. Objektivt sett är det på sin höjd frågan om en underordnad prestation som inte har något egenvärde för en medlem utan endast är ett medel för att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller, nämligen möjliggörandet av utbytet av nyttjanderätter till semesterbostäder.

81. Enligt principen om "huvudsaklighetsbedömning"(25) inom ramen för mervärdesskattelagstiftningen kan en sådan underordnad prestation inte anses utgöra en självständig tjänst. Enligt domstolens fasta rättspraxis(26) ska den beskattningsbara transaktionen inte uppdelas i sina beståndsdelar i syfte att dessa var för sig ska mervärdesbeskattas. I stället ska transaktionen som en helhet bedömas utifrån dess huvudsakliga beståndsdel. Framför allt får en sådan underordnad prestation inte ges avgörande betydelse vid fastställandet av platsen för den skattemässiga anknytningen, utan den måste stå tillbaka för den huvudsakliga prestationen. Endast den senare är en beskattningsbar tjänst i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.

82. Artikel 9.2 i sjätte direktivet är dock inte tillämplig i förevarande fall eftersom det saknas ett tillräckligt nära samband mellan den tjänst som medlemmen erlägger inskrivningsavgift för och den fasta egendom som medlemmen har andelsrätt i.

83. Gäller min uppfattning, att den tjänst för vilken medlemmen erlägger inskrivningsavgift endast innefattar tillgång till bytespoolen och information om möjligheterna att göra utbyten av andelsrättigheter, är inte heller artikel 26 i sjätte direktivet tillämplig eftersom klaganden därvid inte använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer.

84. Eftersom inga av de särskilda reglerna är tillämpliga gäller grundregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet. I fråga om inskrivningsavgiften är därför platsen för tillhandahållandet av tjänsten där klaganden har etablerat sin rörelse.

b) Medlemsavgiften

i) Huruvida det är fråga om ett vederlag

85. Av klagandens uppgifter framgår att det inte är någon materiell skillnad mellan inskrivningsavgiften och medlemsavgiften eftersom de tillsammans utgör vederlaget för att delta i utbytesprogrammet RCI Weeks och för möjligheten att utnyttja de förmåner som ett medlemskap innebär(27).

86. Betalning av medlemsavgiften tycks inte innebära något annat än en regelbunden betalning av ett schablonbelopp för att få tillgång till klagandens samlade tjänsteutbud. Följdriktigt förfaller den till betalning även om medlemmen inte deltar i utbytesprogrammet genom att inte lämna någon egen andelsrättighet till bytespoolen eller genom att ingen lämplig andelsrättighet har funnits tillgänglig för byte.

87. Det står klart att det i förevarande fall är fråga om ett rättsförhållande inom vars ramar det sker ett utbyte av prestationer som motsvarar varandra. Detta påverkas inte av att medlemsavgiften inte kan kopplas till varje personligt utnyttjande av utbytesprogrammet. Som domstolen konstaterade i domen i målet Kennemer Golf(28) är det fråga om ett ömsesidigt förpliktande rättsförhållande även när en idrottsförening på permanent basis tillhandahåller flera tjänster och dess medlemmar som vederlag erlägger ett schablonbelopp i form av en fast årsavgift. De tjänster som klaganden tillhandahåller uppfyller såtillvida förutsättningarna för att anses som tjänster som utförs mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, och de är därför i princip mervärdesskattepliktiga.

ii) Fastställande av platsen för tjänsternas tillhandahållande

88. Med hänsyn till att medlemsavgiften är avsedd att utgöra vederlag för flera tjänster, vilka för det första inte alltid har koppling till fast egendom och för det andra inte genomgående tillhandahålls inom ramen för utbytet av andelsrättigheter, skulle det enligt min mening inte vara korrekt att säga att det finns ett samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet. Det skulle inte svara mot nämnda faktiska omständigheter, och det går inte att försvara en sådan utvidgning av denna särbestämmelse.

89. I likhet med inskrivningsavgiften är medlemsavgiften kopplad till medlemskapet och de fördelar som följer med detta. Det framstår därför som följdriktigt att den i mervärdesskatterättsligt hänseende ska behandlas på samma sätt som inskrivningsavgiften.

90. I fråga om medlemsavgiften är alltså platsen för tillhandahållandet av tjänsten enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet där klaganden har etablerat sin rörelse.

c) Utbytesavgiften

i) Huruvida det är fråga om ett vederlag

91. Till skillnad mot vad som gäller för de tidigare behandlade avgifterna erlägger medlemmen utbytesavgiften för det konkreta genomförandet av utbytesprogrammet. Senast vid den tidpunkt då ett sådant utbyte av andelsrättigheter regelrätt kommer till stånd fakturerar klaganden medlemmen för utbytesavgiften. Klaganden har därvid i huvudsak en samordningsfunktion.(29)

92. Båda avtalsparterna utför alltså sina prestationer för vederlagets skull. Det står därmed utom allt tvivel att avtalsparternas anspråk grundas på ett ömsesidigt bindande rättsförhållande.

ii) Fastställande av platsen för tjänsternas tillhandahållande

93. Däremot är det tvistigt enligt vilka bestämmelser platsen för tillhandahållandet av tjänsterna ska fastställas.

– Huruvida de särskilda bestämmelserna för resebyråer är tillämpliga

94. Vad som först kommer i fråga är de särskilda bestämmelserna i artikel 26 i sjätte direktivet. Till skillnad mot övriga parter har Förenade kungarikets regering inte uteslutit att den bestämmelsen är tillämplig.

Bestämmelsens syfte

95. Artikel 26 i sjätte direktivet innehåller ett undantag från de allmänna bestämmelserna angående beskattningsunderlaget i fråga om vissa transaktioner som genomförs av resebyråer och researrangörer(30). Eftersom artikeln innehåller ett undantag ska den tillämpas endast i den mån det är nödvändigt för att uppnå det med direktivet avsedda syftet(31).

96. De särskilda mervärdesskattereglerna i artikel 26 i sjätte direktivet har till syfte att anpassa de tillämpliga bestämmelserna till den specifika karaktären hos den verksamhet som bedrivs av resebyråer och researrangörer. De tjänster som tillhandahålls av dessa företag kännetecknas av att de vanligen består av en mängd tjänster, särskilt i fråga om transport och inkvartering, som utförs såväl inom som utanför den medlemsstats territorium där företaget har sin rörelse etablerad eller ett fast driftsställe. En tillämpning av sedvanliga bestämmelser avseende beskattningsort, beskattningsunderlag och avdrag för skatt i tidigare omsättningsled skulle medföra praktiska svårigheter för dessa företag med hänsyn till tjänsternas mångfald och det faktum att de ska utföras på olika platser, något som skulle kunna utgöra hinder för deras verksamhet(32).

97. För att undvika detta föreskrivs i artikel 26.2 bland annat att alla transaktioner som genomförs i samband med en resa ska behandlas som en enda tjänst som tillhandahålls den resande. Denna tjänst beskattas i den medlemsstat där resebyrån har sin rörelse etablerad eller har ett fast driftsställe från vilket den har tillhandahållit tjänsten.

Kriterierna i bestämmelsen

– Egenskapen av resebyrå eller researrangör

98. Den omständigheten att klaganden är vare sig en resebyrå eller en researrangör i allmän bemärkelse utesluter inte i sig en tillämpning av artikel 26 i sjätte direktivet såvida klaganden i enlighet med domstolens rättspraxis genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet(33).

99. Denna förutsättning är i förevarande fall uppfylld. Genom att klaganden erbjuder tjänster som gör det möjligt för dess medlemmar att utnyttja semesterbostäder som är belägna utomlands ägnar sig klaganden åt en ekonomisk verksamhet som i vissa avseenden liknar en resebyrås eller

researrangörs verksamhet utan att helt motsvara den. Dessutom är det motiverat med hänsyn till det syfte som ligger bakom artikel 26 i sjätte direktivet att klagandens verksamhet omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Klagandens verksamhet är nämligen, på grund av mångfalden i klagandens tjänsteutbud och det faktum att klaganden har sin rörelse etablerad på annan plats än där prestationerna fullgörs, utsatt för motsvarande risk för dubbelbeskattning som en resebyrås eller en researrangörs verksamhet.

– Huruvida klaganden handlar i eget namn

100. En förutsättning för tillämpligheten av artikel 26 är enligt punkt 1 att resebyrån i förhållande till de resande handlar i eget namn och använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. En resebyrå som endast förmedlar resetjänster faller däremot inte inom tillämpningsområdet för artikel 26 utan tillhandahåller förmedlingstjänster där den har etablerat sin rörelse enligt den allmänna regeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet(34).

101. Avgörande är alltså till att börja med huruvida klaganden vid tillhandahållandet av sina tjänster handlar i eget namn eller i annans namn.

102. Som den spanska regeringen riktigt har påpekat(35) är det vid denna avgränsning avgörande huruvida klagandens verksamhet är begränsad till att etablera kontakt mellan två medlemmar så att dessa kan enas i ett avtal om byte av nyttjanderätter till semesterbostäder. Om så är fallet är det fråga om förmedling eftersom klaganden då handlar i annans namn. Däremot är det fråga om handlande i eget namn om medlemmarna, på grund av att det är klaganden som sköter samordningen och delar ut semesterbostäderna, genomför bytet utan att känna till vem respektive motpart är.

103. När klaganden undersöker om en önskad semesterbostad är tillgänglig eller söker efter alternativa möjligheter handlar klaganden enligt egen utsago alltid "på sina medlemmars vägnar"(36). Klaganden har även påpekat att medlemmarna uteslutande har kontakt med klagandens personal och att de aldrig kommunicerar direkt med varandra(37). Det måste därför förutsättas att medlemmarnas enda avtalspart är klaganden.

104. Klaganden utför följaktligen ingen förmedling utan handlar i eget namn i den mening som avses i artikel 26.1 i sjätte direktivet.

– Huruvida klaganden använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster

105. Däremot är det oklart huruvida det andra kriteriet i bestämmelsen, det vill säga kravet att företaget använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster, verkligen är uppfyllt i förevarande fall. Sådana tjänster är till exempel inkvarterings- och transporttjänster som tillhandahålls av tredje man. Dessa tredje mans tjänster måste dock vara mer än ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som näringsidkaren tillhandahåller. Annars utgör dessa tjänster enligt domstolens rättspraxis(38) rena kringtjänster i förhållande till de egna tjänsterna, varför det inte finns anledning att beskatta näringsidkaren i enlighet med artikel 26 i sjätte direktivet. För det fall klaganden förutom de tjänster som hör samman med utbytet av andelsrättigheter erbjuder sina medlemmar andra tjänster som vanligtvis tillhandahålls av tredje man, som exempelvis transporter till Spanien, skulle artikel 26 i sjätte direktivet vara tillämplig.

106. Varken i beslutet om hänskjutande eller i klagandens uppgifter lämnas några närmare upplysningar om huruvida klaganden vid tillhandahållandet av tjänster till sina medlemmar använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster. Det enda som är känt är att Weeks Pool kan utökas genom att klaganden förvärvar nyttjanderätter till bostäder från tredje man eller genom att en byggherre håller fler veckor tillgängliga. Mot betalning av en utbytesavgift kan

en medlem i RCI Weeks ansöka om utbyte även bland dessa ytterligare erbjudanden. Jag anser emellertid att det inte finns tillräckligt underlag för att rättsligt bedöma dessa transaktioner.

107. Det ankommer därför på den nationella domstolen att närmare pröva huruvida det i målet vid den nationella domstolen föreligger en sådan situation där andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster används. Om svaret är nekande är artikel 26 i sjätte direktivet inte tillämplig.

– Huruvida artikel 9.2 i sjätte direktivet är tillämplig

108. Om artikel 26 i sjätte direktivet inte är tillämplig ska det provas huruvida en tjänst, som går ut på att underlätta för en innehavare av en andelsrättighet till en viss semesterbostad att byta denna mot en annan andelsrättighet, har samband med viss fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a.

109. Svaret blir enligt min mening jakande vid en tolkning av bestämmelsens ordalydelse, eftersom klagandens tjänster syftar till att möjliggöra att medlemmen för viss bestämd tid får nyttjanderätt till viss utomlands belägen fast egendom.

110. Generaladvokat Sharpston har emellertid i sitt förslag till avgörande i målet Heger(39) anfört betänkligheter mot en tolkning av bestämmelsen som endast tar hänsyn till ordalydelsen. Hon har helt riktigt påpekat att en alltför extensiv tolkning av formuleringen "samband med" skulle vara olämplig eftersom varje tjänst till sist på ett eller annat sätt kan ha "samband" med fast egendom, i bemärkelsen en avgränsad yta. I praktiken kan ett sådant samband med fast egendom vara olika svagt eller starkt allt efter vilket slags tjänst det är fråga om.

111. Domstolen har hittills inte närmare utvecklat kraven på ett direkt samband. I domen i målet Heger(40) slog domstolen dock fast att det endast är tillhandahållanden av tjänster som har ett "tillräckligt direkt samband" med fast egendom som omfattas av artikel 9.2 a i sjätte direktivet, och att samtliga de tillhandahållanden av tjänster mot vederlag som anges i bestämmelsen för övrigt har ett sådant samband.

112. Mot den bakgrunden framstår det som tvivelaktigt om tolkningen enligt ovan av artikel 9.2 a i sjätte direktivet kan motiveras även med hänsyn till bestämmelsens placering i systemet för fastställande av platsen för tillhandahållandet av tjänster som helhet och med hänsyn till bestämmelsens syfte.

113. Den uppräkningslista av exempel som finns i artikel 9.2 a är belysande. Att uppräkningslistan inte är uttömmande framgår entydigt av bestämmelsens ordalydelse ("däribland" och "såsom"). Som domstolen antydde i domen i målet Heger innehåller exemplet viktig vägledning i fråga om sambandets art och beskaffenhet.

114. Vid tolkningen av artikel 9.2 a i sjätte direktivet ska även beaktas domstolens rättspraxis enligt vilken begrepp som förekommer i sjätte direktivet i avsaknad av uttryckliga definitioner eller hänvisningar till medlemsstaternas rättsordningar utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning(41).

115. Av de exempel som anges i artikel 9.2 a i sjätte direktivet på tjänster som har samband med fast egendom kan man anta att det inte förutsätts någon fysisk kontakt med den fasta egendomen. En fastighetsmäklare och en arkitekt kan tillhandahålla sina tjänster utan att någonsin besiktiga eller beträda den fasta egendomen. Mäklaren måste endast ha kännedom om det förmedlade objektet och arkitekten måste förfoga över ritningar över den fasta egendomen.

116. Lika lite tycks det förutsättas att tjänsten tillhandahålls endast av den som har rättslig befogenhet att förfoga över den fasta egendomen, såsom försäljning eller inteckning av egendomen i sakrättslig mening eller uthyrning till tredje man i obligationsrättslig mening. Den som har sådan behörighet är ju i regel någon annan än fastighetsmäklaren.

117. Avgörande torde i stället vara att tjänsten i ekonomiskt hänseende typiskt sett inte skulle vara möjlig eller meningsfull utan förekomsten av den konkreta fasta egendomen. Varje materiellt samband med fast egendom eller del därav torde därvid vara tillräckligt(42). Denna beskrivning omfattar exempelvis sådana tjänster som avser nyttjande, exploatering, byggnation och underhåll av fast egendom inklusive tjänster som är direkt kopplade till dessa utan att någon annan ekonomisk transaktion står i förgrunden(43).

118. Dessa förutsättningar är utan tvekan uppfyllda när det gäller fastighetsmäklare och arkitekter eftersom det inte går att föreställa sig någon av dessa yrkesgruppers verksamheter utan förekomsten av fast egendom. Detsamma gäller klagandens affärskoncept, som ju inte är gångbart utan förekomsten av fast egendom med andelsrättigheter.

119. Om man jämför de tjänster som klaganden tillhandahåller med lagstiftarens exempel kan man se den ojämförligt största likheten med fastighetsmäklarnas tjänster. Deras tjänster består typiskt sett av att förmedla avtal om fast egendom eller skapa tillfälle att ingå sådant avtal. Föremålet för avtalen kan vara köp och försäljning samt uthyrning av fast egendom eller del därav. Det som klagandens tjänster har gemensamt med en fastighetsmäklares tjänster är upplåtelsen av fast egendom för nyttjande, varvid klaganden liksom en fastighetsmäklare uppträder så att säga som en förmedlare mellan de berörda parterna och erhåller ett vederlag såvida avtal träffas om upplåtelse av andelsrättigheten.

120. Av ovanstående beskrivning av yrkesgruppen fastighetsmäklare framgår att den överlåtelse eller upplåtelse som deras tjänster möjliggör som regel består i försäljning eller uthyrning av fast egendom. Den sistnämnda formen av transaktion kan på grund av det nära sambandet med viss fast egendom i mervärdesskatterättsligt hänseende anses utgöra en tjänst i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet(44).

121. Den omständigheten att det i förevarande fall endast är fråga om utbyte av andelsrättigheter utgör enligt min mening inget hinder mot att artikel 9.2 a i sjätte direktivet tillämpas.

122. För det första är som jag nämnt uppräknningen i bestämmelsen exemplifierande och inte uttömmande, vilket gör det möjligt att exemplen utökas med andra typer av tjänster genom domstolstolkning.

123. För det andra ger en andelsrättighet, oberoende av dess rättsliga karaktär enligt respektive medlemsstats lagstiftning,(45) innehavaren en nyttjanderätt som under alla omständigheter är jämförbar med hyra av bostad(46). I den verksamhet för utbyte av andelsrättigheter som klaganden bedriver yrkesmässigt förekommer visserligen ingen överlåtelse från en medlem till en annan. Genom att avtalen om time sharing som regel ger möjlighet att upplåta nyttjanderätt till tredje man mot eller utan vederlag kan den andra medlemmen som deltar i bytet dock åberopa denna rätt.(47)

124. För det tredje skulle en beskattning av transaktionerna på platsen där den fasta egendomen är belägen överensstämma med principen om destinationslandet. Hänsyn skulle då tas till att medlemmen endast nyttjar sin valda semesterbostad på platsen och i mervärdesskatterättsligt hänseende kan konsumera den erhållna prestationen endast på den platsen.

125. Av det anförda följer att det finns ett tillräckligt direkt samband mellan en tjänst som består i att underlätta för en innehavare av en andelsrättighet till viss semesterbostad att göra ett utbyte av denna nyttjanderätt mot en annan nyttjanderätt som erhålls i utbyte. I enlighet därmed är enligt artikel 9.2 a i sjätte direktivet platsen för tillhandahållandet av tjänsten där den fasta egendomen är belägen.

VII – Slutsatser

126. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att de tjänster som klaganden tillhandahåller mot att inskrivningsavgift och medlemsavgift erläggs inte har direkt samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet (respektive artikel 45 i direktiv 2006/112/EG) och därför faller inom tillämpningsområdet för de allmänna reglerna i artikel 9.1 i sjätte direktivet (artikel 43 i direktiv 2006/112/EG).

127. Fastställandet av platsen för tillhandahållandet av en tjänst i fråga om de tjänster som klaganden tillhandahåller mot att utbytesavgift erläggs beror däremot på huruvida klaganden använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster. Domstolen har inte underlag för bedömningen av huruvida klaganden vid tillhandahållandet av tjänster till sina medlemmar använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster. Det ankommer därför på den nationella domstolen att pröva i vad mån detta är fallet i förevarande fall. Om svaret är jakande är de särskilda reglerna i artikel 26.1 i sjätte direktivet (artikel 307 andra stycket i direktiv 2006/112/EG) tillämpliga. Skulle denna förutsättning däremot inte vara uppfylld är artikel 9.2 a i sjätte direktivet (artikel 45 i direktiv 2006/112/EG) tillämplig.

VIII – Förslag till avgörande

128. Med hänsyn till det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som ställts av VAT and Duties Tribunal på följande sätt:

1. De tjänster som klaganden tillhandahåller mot att inskrivningsavgift och medlemsavgift erläggs har inte direkt samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet (artikel 45 i direktiv 2006/112/EG) och faller därför inom tillämpningsområdet för den allmänna regeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet (artikel 43 i direktiv 2006/112/EG). Platsen för tillhandahållandet av tjänsterna ska följaktligen anses vara där klaganden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls.

2. I fråga om de tjänster som klaganden tillhandahåller mot att utbytesavgift erläggs ankommer det på den nationella domstolen att pröva huruvida klaganden använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster. Om svaret är jakande är de särskilda reglerna i artikel 26.1 i sjätte direktivet (artikel 307 andra stycket i direktiv 2006/112/EG) tillämpliga. Platsen för tillhandahållandet av tjänsterna ska då anses vara där klaganden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsterna tillhandahålls.

Om denna förutsättning emellertid inte är uppfylld, är artikel 9.2 a i sjätte direktivet (artikel 45 i direktiv 2006/112/EG) tillämplig. Det innebär att platsen för tillhandahållandet av tjänsterna ska anses vara den plats där ifrågavarande fasta egendom är belägen.

1 – Originalspråk: tyska.

2 – EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

3 – EGT L 347, s. 1.

4 – Motsvarar artikel 43 i direktiv 2006/112/EG.

5 – Motsvarar artikel 45 i direktiv 2006/112/EG.

6 – Motsvarar artikel 306 och följande artiklar i direktiv 2006/112/EG.

7 – Dom av den 25 januari 2001 i mål C-429/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-637).

8 – Se även Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien, 1997, s. 121. Se även Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, Band 1, s. 497, enligt vilken läran om att fastställa platsen för tillhandahållandet av en tjänst saknar betydelse i fall där transaktionerna är underkastade en och samma nationella beskattningskompetens. Så snart flera olika nationella skattemyndigheter är behöriga, till exempel därför att varor säljs på en annan medlemsstats område eller tjänster tillhandahålls en person som har sitt hemvist i en annan medlemsstat, är det inte entydigt huruvida en ekonomisk verksamhet har utövats inom eller utanför ett visst territorium. Fastställandet av platsen för en tjänsts tillhandahållande är avgörande för svaret på frågan om huruvida mervärdesskatt ska tas ut och i så fall vilken.

9 – Weiermayer, R., "Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH", i *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (utgiven av M. Achatz och M. Tumpel), Wien, 2001, s. 125.

10 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 14, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 20, av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst m.fl. (REG 1997, s. I-1195), punkt 10, och av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (REG 2005, s. I-3947), punkt 23. Domstolen har där i samband med frågan om fastställande av den skattemässiga anknytningen i artikel 9 i sjätte direktivet förklarat att syftet med dessa regler är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning.

11 – Enligt Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln, 1992, s. 81, är huvudsyftet med bestämmelserna att entydigt avgränsa beskattningskompetensen medlemsstaterna emellan för att undvika såväl dubbelbeskattning som en obeskattad konsumtion.

12 – I sitt förslag till avgörande av den 7 mars 2006 i mål C-166/05, Heger (REG 2006, s. I-7749), punkt 27, uttalar generaladvokaten Sharpston att gemenskapslagstiftaren har skapat en viss inre spänning inom sjätte direktivet, såtillvida att reglerna om platsen för tillhandahållandet av tjänster grundas på ursprungsprincipen och inte på destinationsprincipen, trots att grundprincipen bakom mervärdesskatten som en konsumtionsskatt är att den ska tas ut på konsumtionsplatsen.

13 – Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bryssel, 2001, s. 293, förklarar detta med hänvisning till sjätte direktivets tillkomsthistoria. Vid utarbetandet av direktivförslaget ansåg man att företagets etableringsort var mest praktisk att välja, och detta förslag hade förhållandevis få undantag. Vid slutförhandlingarna i rådet ökade antalet undantag med följden att den lagtext som rådet antog i maj 1977 inte har varit lätt att tillämpa.

14 – Leveranser och tjänster utesluter varandra begreppsmässigt. Enligt artikel 6.1 i direktiv 77/388/EEG avses med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5. Enligt artikel 5.1 i samma direktiv avses med "leverans

av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Gränsdragningsproblem uppkommer när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar men principen om huvudsaklighetsbedömning kräver att det antingen är fråga om leverans av varor eller tillhandahållande av en tjänst (se förslag till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer av den 23 november 2004 i mål C-7412/03, *Hotel Scandic* (REG 2005, s. I-743), punkt 21, och Haunold, P., "Der Steuergegenstand", i *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, utgiven av Markus Achatz och Michael Tumpel, Wien, 2001, s. 110). Domstolen har vid ett flertal tillfällen behandlat frågan om huruvida transaktioner i fall som hänskjutits utgör leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (se till exempel dom av den 14 juli 1998 i mål C-7172/96, *First National Bank of Chicago* (REG 1998, s. I-4387), av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien* (REG 1996, s. I-2395), av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), och av den 14 maj 1985 i mål 139/84, *Van Dijk's Boeckhuis* (REG 1985, s. 1405).

15 – När det gäller en tjänsts onerösa natur har domstolen redan konstaterat att en tjänst sker "mot vederlag" i den mening som avses i artikel 2.1 i direktiv 77/388/EEG så att skatteplikt föreligger endast om det föreligger ett rättsförhållande mellan leverantören och kunden inom vars ramar det sker ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som leverantören erhåller utgör det faktiska vederlaget för den tjänst som tillhandahålls kunden, se till exempel dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, *Tolsma* (REG 1994, s. I-743), punkt 14, domen i målet *First National Bank of Chicago* (ovan fotnot 14), punkterna 26–29, och dom av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, *Kennemer Golf* (REG 2002, s. I-3293), punkt 39.

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, s. 45, påpekar att avtal om time sharing på grund av skillnaderna i avtalens utformning inte utgör någon homogen avtalstyp. Det går inte att inordna avtalen om time sharing i någon av de klassiska avtalstyperna i tysk civilrätt, inte ens med en underindelning i obligationsrättsliga, fastighetsrättsliga, bolagsrättsliga och föreningsrättsliga avtal om time sharing. Detta är skälet till att avtal om time sharing när de först introducerades enligt tysk rätt räknades som atypiska avtal eller typiskt kommersiella avtal som kännetecknades av avsaknad av rättslig reglering trots ökad frekvens i rättslivet samt likformighet i fråga om partsintressen och avtalsinnehåll. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Bryssel, 2006, sidan 29 och följande sidor, samt Mostin C. och Feron, B., "Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé", *Annales de droit de Louvain* (1994), sidan 33 och följande sidor, nämner ett antal tänkbara rättsliga konstruktioner för att inordna avtal om time sharing i olika kategorier i belgisk och fransk civilrätt. Enligt deras uppfattning är det obligationsrättsliga, fastighetsrättsliga, bolagsrättsliga och föreningsrättsliga konstruktioner som kommer i fråga. Vanbrabant påpekar att Portugal och Spanien behandlar andelsrättigheter som fastighetsrättsliga. I Portugal antogs redan under 1980-talet "direito de habitação periodica", medan Spanien har antagit lag nr 42/1998 av den 15 december 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, Egytémű Tanár, 70. Születésnapjára, Szeged 2007*, s. 573, påpekar att avtal om time sharing ingår i gruppen atypiska avtal.

17 – EGT L 280, s. 83; svensk specialutgåva, område 13, volym 27, s. 40.

18 – Se dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, *Apple and Pear Development Council* (REG 1988, s. 1443), punkterna 11, 12 och 16, och av den 23 november 1988 i mål 230/87, *Naturally Yours Cosmetics* (REG 1988, s. 6365), punkt 11, domen i målet *Tolsma* (ovan fotnot 15), punkt 14, dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, *Fillibeck* (REG 1997, s. I-5577), punkt 12, domen i målet *Kennemer Golf* (ovan fotnot 15), punkt 39, samt dom av den 19 juni 2003 i mål C-149/01, *First Choice Holidays* (REG 2003, s. I-6289), punkt 30, av den 23 mars 2006 i mål C-210/04, *FCE*

Bank (REG 2006, s. I?2803), punkt 34, och av den 18 juli 2007 i mål C?277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (REG 2007, s. I?6415), punkt 19.

19 – Dom av den 7 september 2006 i mål C?166/05, Heger (REG 2006, s. I-7749), punkt 15.

20 – Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Dudda (ovan fotnot 10), punkt 21, domen i målet RAL (ovan fotnot 10), punkt 24, dom av den 27 oktober 2005 i mål C?41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, s. I?9433), punkt 33, och domen i målet Heger (ovan fotnot 19), punkt 15. Denna rättspraxis utgör så tillvida ett avsteg från rättspraxis enligt domen i målet Berkholz (ovan fotnot 10), punkt 17, där det sägs att enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse den primära anknytningen.

21 – Se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 2001 i mål C?108/00, SPI (REG 2001, s. I?2361), punkt 17.

22 – Så även Weiermayer, R., a. a. (ovan fotnot 9), s. 134.

23 – Se punkt 108 och följande punkter.

24 – Se punkt 68.

25 – Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer använde detta uttryck ("principen om huvudsaklighetsbedömning") första gången i sitt förslag till avgörande i målet Hotel Scandic (ovan fotnot 14), punkt 21. Det går tillbaka till Haunold, P., "Der Steuergegenstand", a. a. (ovan fotnot 14), s. 111.

26 – Se angående begreppet sammanhängande tjänster enligt mervärdesskattelagstiftningen i mitt förslag till avgörande av den 9 december 2008 i mål C?572/07, Tellmer Property (REG 2008, s. I?0000), punkt 33 och följande punkter. Det följer av artikel 2 i sjätte direktivet att varje prestation i regel ska anses som separat och självständig (se dom av den 25 februari 1999 i mål C?349/96, CPP (REG 1999, s. I?973), punkt 29, domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 20), punkt 20, och dom av den 21 februari 2008 i mål C?425/06, Part Service (REG 2008, s. I?0000), punkt 50. Under vissa omständigheter ska emellertid flera prestationer som formellt sett är separata, som skulle kunna tillhandahållas var för sig varvid en eller flera av prestationerna skulle vara skattepliktiga medan en eller flera skulle omfattas av undantag från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga (se den ovannämnda domen i målet Part Service, punkt 51). Så är exempelvis fallet när det vid till och med en rent objektiv bedömning konstateras att en eller flera prestationer utgör den huvudsakliga prestationen och att den eller de andra prestationerna ska betraktas som en eller flera underordnade prestationer som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen (se den ovannämnda domen i målet CPP, punkt 30, dom av den 15 maj 2001 i mål C?34/99, Primback (REG 2001, s. I?3833), punkt 45, domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 20), punkt 21, och den ovannämnda domen i målet Part Service, punkt 52. En prestation ska betraktas som underordnad en huvudsaklig prestation när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan prestationen för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller (se de ovannämnda domarna i målet CPP, punkt 29, och målet Part Service, punkt 52). Det är fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar från en skattskyldig person har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja dem från varandra (se domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 20), punkt 22, och den ovannämnda domen i målet Part Service, punkt 53).

27 – Se punkt 32 i klagandens inlägga.

28 – Domen i målet Kennemer Golf (ovan fotnot 15), punkt 40. En central fråga i det målet rörde kvalificeringen av en idrottsförenings prestationer såsom tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet. Att medlemmarna i en idrottsförening betalade fasta årsavgifter som inte kunde ändras beroende på i vilken mån varje medlem använde golfbanan hade enligt domstolen inte någon inverkan på den omständigheten att det var fråga om ömsesidiga prestationer som utväxlades mellan å ena sidan medlemmarna i en idrottsförening och å andra sidan idrottsföreningen. Den tjänst som föreningen tillhandahöll utgjordes nämligen av att medlemmarna på permanent basis fick tillgång till idrottsanläggningar och därmed sammanhängande faciliteter, inte av att de på egen begäran fick ta enstaka tjänster i anspråk. Det förelåg följaktligen ett direkt samband mellan de årsavgifter som erlades av medlemmarna i en idrottsförening, som det var fråga om i målet vid den nationella domstolen, och de tjänster som föreningen tillhandahöll.

29 – Enligt Kelp, U., a. a. (ovan fotnot 16), s. 27, samordnar en utbytesorganisation nyttjanderättsinnehavarens önskemål om utbyten på så sätt att den förmedlar de bytesvilligas andelsrättigheter bland andra intressenter i utbyte mot ”främmande” objekt på andra semesterorter.

30 – Dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin (REG 1998, s. I-6229), punkt 5, och domen i målet First Choice Holidays (ovan fotnot 18), punkt 21.

31 – Domen i målet Madgett och Baldwin (ovan fotnot 30), punkt 34, och domen i målet First Choice Holidays (ovan fotnot 18), punkt 22.

32 – Dom av den 12 november 1992 i mål C-163/91, Van Ginkel (REG 1992, s. I-5723), punkt 11 och följande punkter, och av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS (REG 1997, s. I-1005), punkt 13, domen i målet Madgett och Baldwin (ovan fotnot 30), punkt 18, domen i målet First Choice Holidays (ovan fotnot 18), punkterna 23–25, och dom av den 13 oktober 2005 i mål C-200/04, iSt internationale Sprach- und Studienreisen (REG 2005, s. I-8691), punkt 21.

33 – I domen i målet Madgett och Baldwin (ovan fotnot 30), punkt 20, konstaterade domstolen att de skäl som ligger bakom de särskilda regler som ska tillämpas på resebyråer och researrangörer också är för handen i de fall då näringsidkaren inte är en resebyrå eller en researrangör i allmän bemärkelse utan genomför motsvarande transaktioner inom ramen för annan verksamhet, till exempel en hotellrörelse. En tolkning enligt vilken artikel 26 i sjätte direktivet endast ska tillämpas på näringsidkare som är resebyråer eller researrangörer i allmän bemärkelse skulle medföra att tjänster som motsvarar varandra kom att omfattas av olika bestämmelser beroende på näringsidkarens formella klassificering. Uttalandena bekräftades i domen i målet iSt internationale Sprach- und Studienreisen (ovan fotnot 32), punkt 22.

34 – Se även Birkenfeld, W., och Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, tredje upplagan, Bielefeld, 1998, s. 169.

35 – Se punkt 20 i den spanska regeringens yttrande.

36 – I punkt 11 i överklagandet har klaganden förklarat följande: "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.” (Mina kursiveringar.)

37 – Se punkt 33 i klagandens skriftliga yttrande.

38 – Se domen i målet Madgett och Baldwin (ovan fotnot 30), punkterna 24–27, och domen i målet iSt internationale Sprach- und Studienreisen (ovan fotnot 32), punkterna 25–27. Det är enligt domstolen inte fråga om rent underordnade prestationer när det gäller tjänster som inte ingår i traditionell hotellverksamhet men som har en betydande inverkan på det tillämpade paketpriset, såsom resor till hotellet från avlägsna uppsamlingsplatser. Tjänster som inte vanligen är förbundna med språkundervisning och språkinläring, som exempelvis transport till värdlandet och/eller avseende vistelsen i detta, utgör enligt domstolen däremot rena kringtjänster i förhållande till de egentliga tjänsterna.

39 – Förslag till avgörande av generaladvokaten Sharpston i målet Heger (ovan fotnot 12), punkterna 31 och 33.

40 – Domen i målet Heger (ovan fotnot 19), punkt 24.

41 – Denna rättspraxis rörde egentligen tolkningen av undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet, se dom av den 12 september 2000 i mål C?358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I?6301), punkt 51, av den 16 januari 2003 i mål C?315/00, Maierhofer (REG 2003, s. I?563), punkt 25, och av den 12 juni 2003 i mål C?275/01, Sinclair Collis (REG 2003, s. I?5965), punkt 22. Den måste dock antas gälla även definitionen av begreppen i artikel 9.2 a i sjätte direktivet. För det första saknas uttryckliga definitioner av begreppen i artikel 9.2 a, och inte heller hänvisas det till de nationella rättsordningarna för en definition. För det andra kan, som jag berörde i punkt 50 ovan, kompetenskonflikter mellan medlemsstaternas domstolar och skattemyndigheter undvikas endast med tillämpning av sådana gemensamma och enhetliga kriterier för fastställandet av platsen för tillhandahållande av tjänster som finns i sjätte direktivet. Detta kan bara åstadkommas om begreppen i artikel 9.2 a ges en gemenskapsdefinition. Se, för ett liknande resonemang, vad generaladvokaten Sharpston angav i sitt förslag till avgörande i målet Heger (ovan fotnot 12), punkt 25.

42 – Se, för ett liknande resonemang, Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, a. a. (ovan fotnot 8), s. 138, och Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (utgiven av von Sölch och Ringleb), version 1, september 2005, München, 3a §, punkt 74, s. 14.

43 – Martin, S., a. a. (fotnot 42), 3a §, punkt 75, sidan 14 och följande sida.

44 – Uthyrning av fast egendom kan alltid utgöra en tjänst som har samband med fast egendom i den mening som avses i artikel 9.2 a i sjätte direktivet. Se kommissionens förslag till sjätte direktivet (*Europeiska gemenskapernas bulletin*, bilaga 11/73, s. 12), där sådan uthyrning vid sidan av uthyrning av boxar nämns som exempel på vad som omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Se även Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid, 2000, s. 79, som hänvisar till artikel 70. 1 A i den spanska mervärdesskattelagen (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*), enligt vilken uthyrning och upplåtelse av objekt som inte är möjliga att flytta ska anses ha direkt samband med fast egendom. Liknande bestämmelser finns i 3a § punkt 2.1 a jämfört med 4 § punkt 12 i den tyska mervärdesskattelagen i fråga om uthyrning och utarrendering av fast egendom.

45 – I artikel 1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 94/47/EG av den 26 oktober 1994 om

skydd för köparna vad avser vissa aspekter i avtal om nyttjanderätten till fast egendom på tidsdelningsbasis föreskrivs att medlemsstaterna ska vara behöriga bland annat att "bestämman den rättsliga karaktären på de rättigheter som berörs av de avtal som omfattas av detta direktiv". Artikel 2 innehåller en definition som motsvarar andelsrättigheter, nämligen "en äganderätt eller annan rätt som avser nyttjandet av fast egendom under en bestämd eller bestämbar tid av året, som inte får vara kortare än en vecka".

46 – Kelp, U., a. a. (ovan fotnot 16), sidan 118 och följande sida, påpekar att det är bostadsupplåtelsen som står i centrum för time sharing eftersom time sharing i fråga om semesterbostäder annars inte skulle vara tänkbar. I doktrinen anses därför vanligen att avtalsförhållandets tyngdpunkt ligger på hyresrätten. Enligt författarens mening är detta fallet såvida servicetjänsterna inskränker sig till tjänster som avser underhåll, rengöring och förvaltning av objektet för time sharing, särskilt som underhåll av hyresobjektet tillhör uthyrarens skyldigheter även vid rena hyresavtal. Även rengöring och förvaltning utgör underordnade prestationer i förhållande till bostadsupplåtelsen.

47 – Vanbrabant, B., a. a. (ovan fotnot 16), s. 48, påpekar att det inom ramen för ett utbyte inte förekommer någon övergång av nyttjanderätt. Utbytet utgör endast grund för ett obligationsrättsligt förhållande mellan användarna och/eller det företag som driver bytespoolen. Kelp, U., a. a. (ovan fotnot 15), s. 26, anser att möjligheten att upplåta nyttjanderätt till tredje man utgör orsaken till bytespoolernas framgång. Innehavare av andelsrättigheter som inte personligen vill ta sin rätt i anspråk måste nämligen i princip själv ta initiativ till en vidareuthyrning. Time sharing blev slutligen tillräckligt flexibelt och därmed intressant för en större kundkrets först när objektet kunde anslutas till en bytesorganisation som samordnar de berörda önskemål om utbyte.