FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT V. TRSTENJAK

fremsat den 7. september 2010 [1]

Indhold

I — Indledning ..... I - 13186

II — De relevante retsregler ..... I - 13186

III — Sagens faktiske omstændigheder ..... I - 13189

IV — Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål ..... I - 13193

V — Retsforhandlingerne ved Domstolen ..... I - 13195

VI — Parternes væsentligste argumenter ..... I - 13195

A — Klassificeringen af de pågældende tjenesteydelser ..... I - 13195

B — Beskatningssted og mulighed for afgiftsfritagelse ..... I - 13197

VII — Retlig vurdering ..... I - 13200

A — Indledende bemærkninger ..... I - 13200

1. Nødvendigheden af en ensartet fastsættelse af leveringsstedet ..... I - 13200

2. De grundlæggende principper for bestemmelserne vedrørende leveringsstedet ..... I - 13201

3. Nødvendigheden af en omorganisering af de præjudicielle spørgsmål .... I - 13202

1 — Originalsprog: tysk.

B — Kvalificering af de pågældende tjenesteydelser og leveringsstedet ..... I - 13203

1. Nødvendigheden af et gensidigt bebyrdende forhold ..... I - 13203

2. De forskellige former for gebyrer ..... I - 13203

3. Momsretlig vurdering af de enkelte ydelser ..... I - 13204

a) Særlige gebyrer ..... I - 13204

i) Kvalificering af den relevante ydelse ..... I - 13204

ii) Fastsættelse af leveringsstedet ..... I - 13205

b) Købsgebyrer ..... I - 13206

i) Kvalificering af den relevante ydelse ..... I - 13206

ii) Fastsættelse af leveringsstedet ..... I - 13207

— Første tilgang: tilknytning til en bestemt pulje af faste ejendomme ..... I - 13208

Krav om en direkte tilknytning til en fast ejendom ..... I - 13208

Direkte sammenhæng mellem ydelse og modydelse ..... I - 13209

Konklusion ..... I - 13210

— Anden tilgang: udgangspunkt i tidspunktet for indløsningen af point ..... I - 13210

Argumenter for denne tilgang ..... I - 13210

Argumenter imod denne tilgang ..... I - 13212

Konklusion ..... I - 13213

c) Muligheden for indkvartering på hoteller ..... I - 13214

d) Ingen kvalificering som klubmedlemskab ..... I - 13214

e) Foreløbig konklusion ..... I - 13215

C — Muligheden for afgiftsfritagelse ..... I - 13216

1. Formidling af indkvartering på hoteller drevet af MRL ..... I - 13216

2. Formidling af indkvartering i faste ejendomme, hvori tredjemand har timeshare-rettigheder ..... I - 13216

a) Generelt vedrørende afgiftsfritagelserne og undtagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) ..... I - 13216

b) Begrebet »udlejning af fast ejendom« ..... I - 13217

c) Anvendelse af undtagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1) ..... I - 13220

d) Anvendelse af bemyndigelsen i artikel 13, punkt B, litra b), andet afsnit ..... I - 13221

D — Konklusioner ..... I - 13222

VIII — Forslag til afgørelse ..... I - 13223

I — Indledning

1. Court of Session (Skotland) (herefter »den forelæggende ret«) har med denne præjudicielle anmodning i henhold til artikel 234 EF [2] forelagt Den Europæiske Unions Domstol en række spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, og artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (sjette direktiv) [3].

2. De præjudicielle spørgsmål vedrører både den korrekte kvalificering af visse afgiftspligtige tjenesteydelser, som leveres i forbindelse med erhvervelsen af timeshareandele, og fastlæggelsen af de relevante kriterier for vurderingen af det i afgiftsmæssig henseende relevante leveringssted. Baggrunden for den præjudicielle forelæggelse er en tvist mellem Macdonald Resorts Limited (herefter »MRL«), et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige, hvis virksomhed bl.a. består i salg af timeshareandele, og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (de britiske afgiftsmyndigheder; herefter »Commissioners«) angående afgiftspålæggelsen af visse indtægter fra et særligt tilbud fra denne virksomhed, hvor timeshareandele formidles mod vederlag på grundlag af en særlig pointordning.

3. Den foreliggende sag har visse paralleller til RCI Europe-sagen, som Domstolen traf afgørelse i ved dom af 3. september 2009 [4]. Dette skyldes ikke mindst, at den momsmæssige behandling af forretningstransaktioner i forbindelse med erhvervelsen af timeshare-rettigheder også er af central betydning i denne sag. Alligevel er forskellene, som hovedsageligt består i udformningen af MRL's tilbud, åbenbare. Domstolens konstateringer i RCI Europe-dommen kan derfor højst tjene som udgangspunkt for den retlige undersøgelse af den foreliggende sag.

II — De relevante retsregler

4. Sjette direktiv indeholder bestemmelser til fastsættelse af leveringsstedet for afgiftspligtige transaktioner. Dette direktiv er ændret ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november

2 — Ifølge Lissabontraktaten om ændring af traktaten om Den Europæiske Union og traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab, underskrevet i Lissabon den 13.12.2007 (EUT C 306, s. 1), er den præjudicielle procedure nu reguleret ved artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde.

3 — EFT L 145, s. 1.

4 — Dom af 3.9.2009, sag C-37/08, Sml. I, s. 7533.

2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [5], som trådte i kraft den 1. januar 2007, og hvori de for hovedsagen relevante bestemmelser i vidt omfang er overtaget uændret.

5. I sjette direktivs artikel 9, stk. 1 [6], fastsættes følgende generelle bestemmelse:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

6. Sjette direktivs artikel 9, stk. 2 [7], indeholder en række undtagelsesbestemmelser. I nævnte artikels stk. 2, litra a), er således fastsat følgende: »leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende«.

Sjette direktivs artikel 10, stk. 2 [8], bestemmer følgende:

»1. I det følgende forstås ved

a) afgiftspligtens indtræden: den omstændighed, der bevirker, at lovens betingelser for afgiftens forfald er opfyldt

b) afgiftens forfald: det forhold, at statskassen i henhold til loven fra et bestemt tidspunkt kan gøre sit krav gældende over for den afgiftspligtige person, også selv om der kan gives udsættelse med betalingen.

2. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted. Levering af andre goder end de i artikel 5, stk. 4, litra b), omhandlede, og af tjenesteydelser, som medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører. Medlemsstaterne kan træffe afgørelse om, at fortløbende leverancer af goder eller tjenesteydelser,

5 — EUT L 347, s. 1.

6 — Svarer til artikel 43 i direktiv 2006/112.

7 — Svarer til artikel 45 i direktiv 2006/112.

8 — Svarer til artikel 62-66 i direktiv 2006/112.

der gennemføres i løbet af en vis periode, i visse tilfælde anses for at finde sted mindst en gang om året.

Såfremt der betales afdrag, inden leveringen eller tjenesteydelsen finder sted, forfalder afgiften i forbindelse med det modtagne beløb dog på det tidspunkt, hvor afdraget indgår.

Uanset ovennævnte bestemmelser kan medlemsstaterne træffe afgørelse om, at afgiften for visse transaktioner og for visse kategorier af afgiftspligtige personer forfalder:

— enten senest ved udstedelsen af fakturaen [...], eller

— senest når vederlaget indgår, eller

— såfremt der ikke udstedes faktura, eller såfremt denne [...] udstedes for sent, inden for en nærmere angivet frist fra afgiftspligtens indtræden.«

7. Sjette direktivs artikel 13, punkt B [9], indeholder følgende bestemmelse:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

9 — Svarer til artikel 135, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112.

3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.«

III — Sagens faktiske omstændigheder

8. MRL er et unoteret selskab med hjemsted i Skotland (Det Forenede Kongerige). MRL driver virksomhed med salg af »timeshare«-andele i fast ejendom beliggende i denne medlemsstat og i Spanien samt med levering af ejendomsvedligeholdelse og andre tilknyttede tjenesteydelser. MRL driver flere ferieanlæg i begge lande samt en hotelkæde i Det Forenede Kongerige. Commissioners er den myndighed, som er ansvarlig for opkrævning af moms i Det Forenede Kongerige.

9. Indtil 2003 omfattede de timeshareandele, som MRL solgte, faste timeshareuger: MRL's kunder betalte MRL for retten til at benytte en bestemt ejendom i et bestemt tidsrum, almindeligvis en eller to bestemte uger hvert år for et længere eller ubestemt tidsrum. Kunderne skulle betale årlige vedligeholdelsesudgifter. MRL afregnede moms af det vederlag, der blev modtaget fra kunder, som købte faste timeshareuger, på grundlag af den pågældende ejendoms beliggenhed og alder. Hvis ejendommen var beliggende i Det Forenede Kongerige og mindre end tre år gammel, blev der derfor betalt moms til normalsatsen. Hvis ejendommen var beliggende i Det Forenede Kongerige og mindst tre år gammel, blev leveringen anset for fritaget. Denne praksis var i overensstemmelse med Commissioners' forståelse af momslovgivningens anvendelse på levering af faste timeshareuger. Hvis ejendommen var beliggende i Spanien, var leveringen ikke omfattet af moms i Det Forenede Kongerige, og den relevante spanske afgift fandt anvendelse. Moms på vedligeholdelsesudgifter blev afregnet i Det Forenede Kongerige eller Spanien, alt efter ejendommens beliggenhed.

10. I oktober 2003 indførte MRL et nyt timeshareprodukt »Optioner ved Macdonald Hotels and Resorts« (herefter »optionsordningen«). For at iværksætte optionsordningen etablerede MRL en klub kaldet »Optioner ved Macdonald Hotels and Resorts« (herefter »klubben«), som er en almennyttig forening, der reguleres af en skriftlig vedtægt med følgende hovedformål: »at sikre medlemmerne ret til at reservere ferieboliger og andre ekstra fordele i bestemte tidsrum hvert år i det tidsrum på 30 år, der nævnes nedenfor i den ordning, som denne vedtægt etablerer«.

11. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at klubbens vedtægt og de hermed forbundne kontrakter er komplekse dokumenter, hvis væsentligste indhold er følgende:

i) Klubben blev oprettet for 30 år fra den 3. oktober 2003, dvs. indtil den 2. oktober 2033.

ii) Vedtægten og parternes ret i henhold hertil og de hermed forbundne kontrakter er reguleret af skotsk ret.

iii) MRL er stiftende medlem i henhold til vedtægten med bemyndigelse til og ansvar for at lede klubbens virksomhed og anliggender og administrere ordningen og foretage sig alt, selskabet anser nødvendigt hertil.

iv) Hvert medlem har ret til en stemme pr. pointrettighed, vedkommende er berettiget til.

v) Som stiftende medlem udpegede MRL en tilsynsførende og overførte i eller omkring oktober 2003 alle selskabets rettigheder og ejerskab til alle timeshareuger, der ikke var blevet solgt, og som fandtes i selskabets timesharepulje, til den tilsynsførende. I henhold til vedtægten fik MRL ret til »pointrettighederne« hidrørende fra disse boliger. Disse pointrettigheder (sammen med rettigheder til boliger, som MRL efterfølgende overførte til den tilsynsførende) kunne MRL sælge til almindelige medlemmer. Begrebet »pointrettigheder« er forklaret nedenfor under nr. vii).

vi) De af MRL's kunder, som ansøger om at komme med, og som opfylder de relevante betingelser for medlemskab, bliver almindelige medlemmer af Klubben. De erhverver pointrettigheder enten ved at købe dem fra MRL (som omtalt ovenfor) eller ved at deponere retten til bestemte timeshareuger hos den tilsynsførende [som forklaret nedenfor under nr. viii)].

vii) Vedtægten bestemmer, at MRL skal værdiansætte alle de timeshareuger, som står til rådighed for medlemmerne. Værdien er udtrykt gennem et vist antal point, der er fastsat i henhold til boligens beliggenhed, stand og art samt tidspunkt på

året. Medlemmerne modtager hvert år et antal point i henhold til deres pointrettigheder. De kan indløse dem i samme år ved at benytte boliger efter eget valg og i et valgt tidsrum op til værdien af deres point. Udtrykket »pointrettigheder« betyder medlemmernes ret til hvert år at modtage point, således at de kan udøve deres ret til at benytte boliger i samme år. Medlemmernes ret til indløsning er betinget af, at boligen er ledig på det tidspunkt og på det ferieanlæg, de måtte ønske.

viii) Der skal ikke betales et gebyr for at blive medlem af klubben, men et nyt almindeligt medlem skal ved ansøgningen om at blive medlem af klubben erhverve pointrettigheder. Vedkommende kan gøre dette på to måder. Han kan for det første købe pointrettigheder af MRL (nu til 2,50 GBP pr. pointrettighed, men der kan være reklamerabatter fra tid til anden). Købet gennemføres ved, at kunden indgår en »kontrakt om salg af point« med MRL. Han kan for det andet modtage pointrettigheder som vederlag for 1) deponering af timeshareuger, som vedkommende tidligere har erhvervet fra MRL, hos den tilsynsførende, og 2) betaling af et »særligt gebyr« (»Enhancement fee«). Den anden af disse metoder til erhvervelse af pointrettigheder kan gennemføres på to måder. En person, der allerede ejer timeshare hos MRL, kan flytte sin faste ejendom ind under optionsordningen ved at indgå en »særlig kontrakt« (»Enhancement Contract«) med MRL, hvorved han modtager de pointrettigheder, som kan henføres til hans timeshareandel. Alternativt kan et potentielt medlem, som ikke allerede ejer timeshareuger, indgå en »gensalgs- og forbedringskontrakt« med MRL, hvorved han samtidig køber timeshareuger og lader dem indgå i optionsordningen. Medlemmer, der har indgået en af disse kontrakter, omtales som »særlige medlemmer« (»Enhanced Members«). Sådanne personer er en særlig slags almindelige medlemmer. Et særligt medlem bibeholder retten, såfremt den udøves inden for de første to måneder af året, til at vælge at bruge sine timeshareuger i samme år. Hvis han vælger ikke at bruge ugerne, modtager han et forholdsmæssigt antal point, som han kan bruge inden for optionsordningen på andre boliger af tilsvarende værdi, og hans timeshareuger, der er deponeret hos den tilsynsførende, står nu til rådighed for andre medlemmer, hvis de måtte ønske at indløse deres point for at sikre, at de kan benytte boligen i de uger.

ix) Herudover indvilger almindelige medlemmer i at betale et årligt administrationsgebyr, der står i forhold til deres besiddelse af pointrettigheder, og et transaktionsgebyr for at reservere boliger, når de indløser point. Betalingen sker til MRL i Skotland.

x) Almindelige medlemmer kan på ethvert tidspunkt købe yderligere pointrettigheder af MRL.

xi) Vedtægten bestemmer, at MRL kan indføre en ordning, hvor medlemmerne kan ombytte point til indkvartering på hoteller, som MRL driver, eller til andre fordele. I praksis har MRL indført den ordning, at medlemmerne i stedet for at indløse point for at benytte timesharebeliger har ret til op til ti måneder i forvejen at ombytte point til ophold af tre, fire eller syv nætters varighed på et af over 70 hoteller, såfremt der er plads. Det antal point, der kræves til en booking, afhænger af den specificerede klassifikation, som de deltagende hoteller er indplaceret i. MRL bliver ved bookingens godkendelse ansvarlig for at betale hotellet for indkvarteringen.

xii) Vedtægten bestemmer, at medlemmer efter anmodning kan opspare point, der ikke blev brugt i et år, til brug i det følgende år. Alle deres pointrettigheder kan opspares, hvis anmodningen indgives mindst ni måneder før udgangen af det pågældende år, og der kan spares op til 50 %, hvis anmodningen indgives mellem ni og tre måneder før årets udløb.

xiii) Vedtægten bestemmer, at medlemmer indtil tre måneder før årets udgang kan låne point fra det følgende års pointtildeling, når de foretager en reservation, der kræver flere point end deres pointrettigheder for indeværende år. For at gøre dette, må de betale næste års skønnede administrationsgebyr på reservationstidspunktet.

xiv) Vedtægten bestemmer også, at MRL kan give medlemmerne adgang til og medlemskab af et eksternt (dvs. drevet af en tredjemand) program for timesharebytte. MRL har knyttet forbindelse til et sådan program kendt som Interval International. Medlemmer erhverver ved medlemskab af optionsordningen to års medlemskab af Interval International uden særskilt betaling. Medlemmerne kan derefter fortsætte som medlemmer af Interval International i henhold til særskilt aftale og for egen regning. Medlemskab af Interval International giver klubbens medlemmer ret til at ombytte timeshareuger inden for optionsordningen, for hvilke de har indløst deres point

i et givent år, til boliger, som andre medlemmer af Interval International stiller til rådighed. I henhold til vedtægten er MRL berettiget til at opsige eller ændre enhver tilknytning til et eksternt timeshareprogram, som selskabet har indført.

xv) MRL har til enhver tid ret til at tilbagetage de timeshareuger, selskabet har overdraget til den tilsynsførende, fra optionsordningen [jf. nr. v) ovenfor]. MRL er dog forpligtet til at sikre, at der altid står et tilstrækkeligt antal boliger til rådighed til at opfylde alle de pointrettigheder, selskabet selv har, og som almindelige medlemmer har. MRL har også ret til at fastsætte og ændre boligernes pointklassifikation og til at omklassificere point og pointrettigheder ved at øge eller nedsætte deres antal i overensstemmelse med hinanden, når værdien opretholdes.

IV — Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

12. Hovedsagen vedrører den korrekte momsklassificering af de tjenesteydelser, MRL leverer i forbindelse med timesharevirksomheden. Leveringsstedet for disse tjenesteydelser er også omtvistet.

13. Tvisten er opstået efter en afgørelse truffet af Commissioners i marts 2004, hvorefter leveringerne af pointrettigheder blev anset for afgiftspligtig levering af fordele, der var afledt af medlemskab af en klub. Commissioners fandt også, at leveringsstedet var i Det Forenede Kongerige.

14. MRL påklagede Commissioners' afgørelse til Value Added Tax Tribunal i Edinburgh (herefter »VAT Tribunal«). Den 24. april 2006 hørte VAT Tribunal beviserne, behandlede en erklæring om faktiske omstændigheder, hvorom parterne er enige, og som parterne fremlagde, og hørte parternes mundtlige indlæg. VAT Tribunal afsagde sin endelige dom, som frifandt Commissioners, den 16. juni 2006.

15. MRL iværksatte efterfølgende appel ved den forelæggende ret. Retten har, efter at have hørt parterne, besluttet at anmode De Europæiske Fællesskabers Domstol om en afgørelse vedrørende følgende spørgsmål:

»1) Når MRL i overensstemmelse med bestemmelserne i klubbens vedtægt og hermed forbundne kontrakter leverer kontraktuelle rettigheder (»pointrettigheder«), som giver køberen ret til point, som kan indløses årligt til benyttelse og brug af timeshareboliger på MRL's

ferieanlæg, er der så levering, der skal karakteriseres:

a) som bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i den i sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, omhandlede forstand [nu artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112], eller

b) som medlemskab af en klub, eller

c) på anden måde?

2) Har det betydning for besvarelsen af spørgsmål 1, at:

a) de kontraktuelle rettigheder i visse tilfælde erhverves af kunden som vederlag for, at kunden hos MRL deponerer allerede eksisterende rettigheder til benyttelse af timeshareboliger på et bestemt sted i en eller flere faste uger, som kunden har?

b) kunden i et givet år helt eller delvist kan undlade at indløse sin ret til point for det pågældende år til brugsrettigheder og i stedet vælge at øge sin ret til point i det følgende år, eller i henhold til kontraktvilkårene for ordningen i et hvilket som helst år kan øge det pågældende års ret til point ved at »låne« fra sin ret til point i det følgende år?

c) de faste ejendomme, som boligpuljen omfatter, kan ændre sig fra det tidspunkt, hvor pointrettighederne erhverves, og det tidspunkt, hvor pointene indløses mod retten til at benytte den faste ejendom?

d) leverandøren kan ændre det antal point, som kunden har ret til hvert år, i overensstemmelse med ordningens kontraktvilkår?

e) appellanten fra tid til anden kan give personer, der har pointrettigheder, adgang til en ekstern timeshareordning?

f) appellanten fra tid til anden kan give indehavere, der har pointrettigheder, ret til at ombytte deres point til indkvartering på hoteller,

som appellanten driver, eller andre fordele, som appellanten stiller til rådighed?

3) Når en afgiftspligtig leverer de ovenfor i spørgsmål 1 og 2 beskrevne tjenesteydelser,

a) Er disse »tjenesteydelser vedrørende fast ejendom« i den i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra a), omhandlede forstand (nu artikel 45 i direktiv 2006/112)?

b) Såfremt spørgsmål 3a) besvares bekræftende: Under omstændigheder, hvor klubbens medlemmer udøver deres kontraktuelle rettigheder ved at benytte timeshareboliger i mere end en medlemsstat, og det ikke vides på leveringstidspunktet, hvilken bolig der vil blive benyttet, hvordan fastlægges leveringsstedet da?«

V — Retsforhandlingerne ved Domstolen

16. Den præjudicielle anmodning, der er dateret den 10. juli 2009, indgik til Domstolens Justitskontor den 14. juli 2009.

17. MRL, Det Forenede Kongeriges, Den Portugisiske Republiks og Den Hellenske Republiks regeringer samt Kommission har indgivet skriftlige indlæg inden for den frist, der er anført i artikel 23 i statutten for Domstolen.

18. Under retsmødet, der fandt sted den 10. juni 2010, har de befuldmægtigede for MRL, Det Forenede Kongeriges regering og den græske regering samt for Kommissionen afgivet indlæg.

VI — Parternes væsentligste argumenter

19. De præjudicielle spørgsmål kan, efter en rimelig læsning af anmodningen om præjudiciel afgørelse, principielt opdeles i to emner. Det første emne vedrører den korrekte klassificering af de af MRL leverede tjenesteydelser samt identificeringen af de relevante vurderingskriterier. Det andet emne vedrører den eventuelle anvendelse af afgiftsfritagelsen for udlejning af fast ejendom.

A — *Klassificeringen af de pågældende tjenesteydelser*

20. Efter *MRL*'s opfattelse skal selskabets tjenesteydelser i relation til pointordningen, hvorefter køberen gives mulighed for at ombytte pointrettigheder til timesharerettigheder, betragtes som bortforpagtning eller udlejning i den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), omhandlede forstand. Subsidiært kan de anses for levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom efter sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), men under ingen omstændigheder for en tjenesteydelse, der leveres af en klub.

21. Den *portugisiske regering* er af den opfattelse, at såfremt et medlem af en ferieklub til denne overfører et bestemt beløb eller overdrager en egen timesharerettighed til gengæld for et vist antal point, udgør dette beløb eller denne timesharerettighed modydelsen for en tjenesteydelse mod vederlag, som består i et ophold på et ferieanlæg, uanset om ejeren af ferieanlægget er klubben selv eller en tredjemand, som fakturerer denne for indkvarteringsydelserne.

22. Den *græske regering* er af den opfattelse, at de pågældende tjenesteydelser i relation til pointordningen, hvorefter køberen gives mulighed for at ombytte pointrettigheder til timesharerettigheder, skal betragtes som en indkvarteringsydelse, der leveres i overensstemmelse med medlemsstaternes lovgivning eller i sektorer med tilsvarende opgaver i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1). De kan derimod ikke henføres til de fritagne transaktioner i form af bortforpagtning eller udlejning.

23. Ifølge *Det Forenede Kongeriges regering* finder sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke anvendelse på den foreliggende tjenesteydelse. Den anser det for at være nødvendigt at lægge en streng fortolkning til grund, i overensstemmelse med de principper, der er udviklet i retspraksis, og kravene i momsordningen. Sådanne principper skal navnlig anvendes på begrebet bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom. Med hensyn til udlejning har Domstolen fastslået, at denne tjenesteydelse er kendetegnet ved, at ejeren af en fast ejendom mod betaling af leje og for en aftalt periode overlader lejeren brugsretten til sin ejendom og retten til at udelukke andre herfra. Hvad angår de principper, der følger af retspraksis, har Det Forenede Kongerige anført, at der skal tages hensyn til alle omstændigheder, der vedrører den enkelte tjenesteydelse, for at vurdere karakteren af en afgiftspligtig ydelse. Hvad angår hovedsagen betvivler Det Forenede Kongeriges regering, at MRL's forretningsmodel kan betragtes som bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom. Til støtte herfor har den anført, at der på tidspunktet for erhvervelsen af point hverken kan identificeres en bolig eller en indkvarteringsvarighed eller endog en timesharerettighed. De kontraherende parter har på dette tidspunkt ikke kendskab til boligens art, således at erhvervelsen af point

ikke har nogen tilknytning til en bestemt fast ejendom.

24. Det Forenede Kongeriges regering når derfor til den konklusion, at spørgsmål 1a skal besvares benægtende. Der er i den forbindelse derimod tale om en momspligtig tjenesteydelse, som leveres i forbindelse med et klubmedlemskab.

25. Efter *Kommissionens* opfattelse kan de penge, der betales for en tjenesteydelse, som består i formidling af timesharerettigheder som bytte for pointrettigheder, ikke betragtes som bidrag i forbindelse med et klubmedlemskab. Kunden betaler ikke for at være medlem af en klub, men derimod for at få ret til hvert år at benytte MRL's faste ejendomme, hvori der er timesharerettigheder. Følgelig bør leveringsstedet for den pågældende tjenesteydelse vurderes i lyset af disse fordele.

26. Kommissionen er af den opfattelse, at såfremt pointrettighederne ombyttes til timesharerettigheder, har disse tydeligvis en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom. I henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), er transaktioner i forbindelse med denne tjenesteydelse momspligtige det sted, hvor den faste ejendom er beliggende. Det er derfor den geografiske beliggenhed af den faste ejendom, som stilles til rådighed for indehaveren af pointrettigheder, der bestemmer leveringsstedet.

27. Kommissionen når til den konklusion, at formidlingen af pointrettigheder som led i en ordning som den, MRL administrerer, bør være underlagt den samme momsordning som den tjenesteydelse, der vedrører omdannelsen af pointrettighederne. Omdannelsen af pointrettigheder til gengæld for at kunne benytte en bestemt fast ejendom, hvori der er timesharerettigheder, eller for et hotelophold, udgør en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom i den i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), omhandlede forstand.

B — *Beskatningssted og mulighed for afgiftsfritagelse*

28. MRL har gjort gældende, at de tjenesteydelser, der er beskrevet i det første og det andet præjudicielle spørgsmål, er tjenesteydelser »vedrørende fast ejendom« i den i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), omhandlede forstand. Med hensyn til spørgsmål 3b er MRL af den opfattelse, at leveringsstedet skal vurderes forskelligt, alt efter om der er tale om ydelser til gengæld for betaling af ekstragebyrer eller om køb af pointrettigheder.

29. MRL har foreslået, at leveringsstedet i det første tilfælde, på samme måde som i RCI Europe-dommen, fastsættes til det sted, hvor den ejendom, hvori det pågældende medlem

har en timesharerettighed, er beliggende. MRL har anført, at den faste ejendom, som tjenesteydelsen knytter sig til, i det andet tilfælde er hele MRL's boligpulje på tidspunktet for købet af pointrettigheder, således som den er overført til den tilsynsførende til forvaltning af de deponerede timeshare-uger.

30. I betragtning af, at MRL's boligpulje er beliggende i to medlemsstater (Spanien og Det Forenede Kongerige), er det hensigtsmæssigt at foretage en fordeling. MRL har derfor foreslået at indføre en fordelingsmetode, hvor der tages udgangspunkt i de aktiver i form af fast ejendom, der er akkumuleret i begge medlemsstater på tidspunktet for salget af pointrettigheder. Denne fordelingsmetode er ikke ny, og situationen kan sammenlignes med situationen for en ejendomsmægler etableret i Det Forenede Kongerige, der sælger en beholdning af faste ejendomme, hvoraf nogle er beliggende i Det Forenede Kongerige og andre i Spanien. Han kan sælge hele beholdningen til en enkelt køber for en samlet pris. I dette tilfælde skal ejendomsmægleren indgive en selvangivelse i begge lande på grundlag af en afbalanceret fordeling af den modtagne modydelse.

31. Den *portugisiske regering* er af den opfattelse, at den omstændighed, at der foretages betalinger eller overdrages rettigheder, inden kunden fastlægger det pågældende ferieanlæg, ikke kan have nogen indflydelse på beskatningsstedet. De relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige tjenesteydelse, bliver først kendt, når det ferieanlæg, som kunden vil opholde sig i, fastlægges. Først fra dette tidspunkt kan MRL fastlægge den pågældende tjenesteydelse fuldstændigt i afgiftsmæssig henseende og beregne den relevante afgift. Da tjenesteydelsen først kan anses for at være leveret, når det pågældende ferieanlæg, hvor indkvarteringsydelserne leveres, fastlægges, kan der ikke herske tvivl med hensyn til leveringsstedet.

32. Denne vurdering af de pågældende tjenesteydelser med hensyn til både deres retlige karakter og beskatningssted sikrer, at den effektive afgiftspålæggelse sker på det sted, hvor ydelsen også forbruges. En anden vurdering, frem for alt de britiske myndigheders, vil imidlertid forhindre, at indtægterne fra disse indkvarteringsydelser afgiftspålægges i den medlemsstat, hvor de faktisk vil blive leveret og forbrugt.

33. Den portugisiske regering når derfor til den konklusion, at spørgsmål 3a og 3b bør besvares med, at leveringsstedet for de af MRL leverede tjenesteydelser i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), er det sted, hvor det pågældende ferieanlæg er beliggende, idet beskatningsstedet først er fastlagt, og afgiften først forfalder, når alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. det ferieanlæg, hvor kunden nøjagtigt indkvarteres, er kendt.

34. Efter den *græske regerings* opfattelse hersker der ingen tvivl om, at timeshare-rettighe-

der er rettigheder, der vedrører fast ejendom, og at formidlingen og muligheden for ombytning heraf udgør tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, som fastslået af Domstolen i RCI Europe-dommens præmis 39. Spørgsmål 3a skal derfor besvares bekræftende, dvs. således, at de i de første to præjudicielle spørgsmål beskrevne tjenesteydelser, der leveres af en afgiftspligtig, udgør ydelser vedrørende fast ejendom i den i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, omhandlede forstand.

35. Den græske regering har foreslået, at spørgsmål 3b besvares således, at i de tilfælde, hvor medlemmerne af en klub kan udøve deres kontraktuelle rettigheder, ved at de må benytte en feriebolig, hvori der er en timeshare-rettighed, og det på leveringstidspunktet ikke vides, hvilken feriebolig der vil være tale om, vil leveringsstedet for de i det første og det andet præjudicielle spørgsmål omhandlede tjenesteydelser i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1, være det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

36. Ifølge *Det Forenede Kongeriges* regering har tildelingen af pointrettigheder ikke en tilstrækkelig tilknytning til en bestemt fast ejendom til, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, finder anvendelse. Den omstændighed alene, at den pågældende faste ejendom ikke er kendt og ikke kan indgå i MRL's portefølje på tidspunktet for tildelingen af pointrettigheder, viser, at der ikke er en tilstrækkelig forbindelse mellem denne tjenesteydelse og den faste ejendom, der i sidste instans benyttes. Denne opfattelse bekræftes af, at det tilkommer indehaveren af pointrettigheder at afgøre, om vedkommende vil gøre brug af disse pointrettigheder eller ombytte dem til andre fordele. Det er ikke urimeligt at afvise, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, skulle finde anvendelse, især ikke, da der ikke er en tilstrækkelig forbindelse mellem tildelingen af pointrettigheder og den senere brug af en fast ejendom. Spørgsmål 3a bør derfor besvares benægtende.

37. Det er ikke muligt at drage en parallel mellem den foreliggende sag og RCI Europe-sagen. I modsætning til, hvad der var tilfældet i den sag, tilsigter MRL ikke ved leveringen af sine tjenesteydelser at tilvejebringe en mekanisme til ombytning af allerede eksisterende timeshare-rettigheder. Adgangen til puljen af ferieboliger tilbydes ikke accessorisk, som det var tilfældet i RCI Europe-sagen. Det modsatte er derimod tilfældet, da adgangen dertil er det eneste mål med MRL's økonomiske virksomhed.

38. Det Forenede Kongeriges regering har foreslået at besvare spørgsmål 3a benægtende og derfor ikke behandle spørgsmål 3b. Alligevel har den anført, at de vanskeligheder, der er

beskrevet i dette præjudicielle spørgsmål, viser, at der mangler enhver sammenhæng mellem på den ene side tildelingen af pointrettigheder og på den anden side en senere brug af boliger, og dermed beviser, at anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 1, medfører et enkelt og fornuftigt resultat, mens dette ikke er tilfældet ved en anvendelse af artikel 9, stk. 2.

39. Kommissionen er af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), finder anvendelse, da den ser en tilstrækkelig snæver sammenhæng mellem tildelingen af pointrettigheder og en bestemt fast ejendom. Den har endvidere anført, at såfremt hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, fandt anvendelse, ville det være let for en erhvervsdrivende at unddrage sig betaling af moms ved at organisere sin økonomiske aktivitet i form af en klub og etablere sit hjemsted uden for det geografiske anvendelsesområde for fællesskabsmomsen.

40. Efter Kommissionens opfattelse kan en afgiftsfritagelse på grundlag af artikel 13, punkt B, litra b), næppe forsvares. Endvidere har medlemsstaterne et vidt skøn til at fastsætte rækkevidden af undtagelsen, da det i denne bestemmelses sidste afsnit hedder, at medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde. Domstolen har fastslået, at medlemsstaterne i henhold til denne bestemmelse kan fastsætte en hovedregel om, at der skal svares merværdiafgift ved udlejning af fast ejendom, og som en undtagelse alene fritage udlejning af fast ejendom, der er bestemt til beboelsesformål.

41. Kommissionen når derfor til den konklusion, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke er til hinder for, at en medlemsstat udelukker en tjenesteydelse fra afgiftsfritagelse, såfremt denne tjenesteydelse består i tilrådighedsstillelse af en feriebolig og kun er af kort varighed.

VII — Retlig vurdering

A — *Indledende bemærkninger*

1. Nødvendigheden af en ensartet fastsættelse af leveringsstedet

42. Tvisten mellem MRL og Commissioners udspringer af spørgsmålet om stedet for den afgiftspligtige transaktion. Det spørgsmål, som ligeledes afhænger af besvarelsen af dette spørgsmål, er, om MRL's indkomst som led i selskabets økonomiske virksomhed er underlagt de britiske eller de spanske afgiftsmyndigheders kompetence.

43. Ved den momsmæssige vurdering af grænseoverskridende tjenesteydelser er bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser af central betydning, da de er bestemmende for spørgsmålet om anvendelsen af den nationale momslovgivning [10]. Da momssystemets anvendelsesområde omfatter leveringer og andre ydelser, som en erhvervsdrivende udfører mod vederlag i indlandet som led i sin virksomhed, giver kun et indenlandsk leveringssted mulighed for at anvende den nationale momslovgivning.

44. Hvis hver national afgiftskompetence skulle fastlægges på grundlag af forskellige kriterier for etableringen af leveringsstedet, ville det ikke blot medføre dobbelt afgiftspålæggelse, men også ikke-pålæggelse af afgifter. Netop ud fra dette synspunkt er et fælles grundlag for fastsættelsen af leveringsstedet inden for fællesmarkedet af særlig betydning [11]. Sjette direktivs bestemmelser om leveringsstedet har ifølge dets syvende betragtning til formål at afgrænse de enkelte medlemsstaters beskatningskompetence fra hinanden, således at disse kompetencekonflikter undgås [12]. Den ensartede fastlæggelse i hele EU af det skatte- og afgiftsmæssige tilknytningssted har til formål at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers respektive anvendelsesområder [13].

2. De grundlæggende principper for bestemmelserne vedrørende leveringsstedet

45. Kvalifikationskonflikter blandt medlemsstaterne kan undgås ved hjælp af bestemmelser, som er så ukomplicerede og entydige som muligt, idet det er muligt at foretille sig forskellige tilknytningsmomenter ud fra et lovgivningsmæssigt synspunkt, alt efter om der gives forrang til princippet om etableringssted eller princippet om bestemmelsessted.

10 — Således også P. Haunold, *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien, 1997, s. 121. Jf. tillige B. Terra og J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives — Introduction to the European VAT 2008*, bind 1, s. 497, hvorefter læren om fastsættelsen af leveringsstedet er uden betydning i tilfælde, hvor transaktioner er underlagt én og samme nationale beskatningskompetence. Så snart flere nationale skatte- og afgiftsmyndigheder har kompetence, f.eks. fordi varer transporteres til en anden medlemsstats område, eller tjenesteydelser leveres til en person, som er bosat i en anden medlemsstat, kan det ikke entydigt afgøres, om den økonomiske virksomhed har fundet sted inden for eller uden for et bestemt nationalt område. Fastsættelsen af leveringsstedet er afgørende for besvarelsen af spørgsmålet, om, og hvilken moms der skal opkræves.

11 — R. Weiermayer, »Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH«, i: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (udgivet af Markus Achatz og Michael Tumpel), Wien, 2001, s. 125.

12 — Jf. i denne retning dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst m.fl., Sml. I, s. 1195, præmis 10, og af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL, Sml. I, s. 3947, præmis 23. Heri anførte Domstolen i forbindelse med bestemmelserne vedrørende leveringssted i sjette direktivs artikel 9, at formålet med disse bestemmelser dels er at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes.

13 — Ifølge s. Menner, *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft — Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln, 1992, s. 81, er hovedformålet med disse bestemmelser klart at afgrænse beskatningskompetencerne mellem medlemsstaterne for at undgå dobbelt afgiftspåligning samt forbrug, der ikke er afgiftspålagt.

Ifølge det første princip lægges der vægt på tilknytningen til det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for en økonomisk virksomhed, mens leveringsstedet ifølge det andet princip fastsættes på det sted, hvor det sandsynlige forbrug af eller anvendelsen af indkomsten fra tjenesteydelsen finder sted.

46. I bevidstheden om, at begge principper har både fordele og ulemper for fællesmarkedets funktion, har fællesskabslovgiveren med sjette direktivs bestemmelser vedrørende leveringsstedet valgt en blandet tilgang [14] ved i artikel 9, stk. 1, principielt at fastsætte leveringsstedet som tjenesteyderens etableringssted. Lovgiveren har imidlertid i stk. 2 fastsat en lang række obligatoriske undtagelser fra dette princip, som i vidt omfang begrænser anvendelsesområdet for stk. 1 og gør, at det i sjette direktiv gældende princip om etableringssted selv bliver undtagelsen [15]. Hertil kommer særbestemmelser, som tager hensyn til de særlige forhold, der gør sig gældende i forbindelse med visse økonomiske aktiviteter.

3. Nødvendigheden af en omorganisering af de præjudicielle spørgsmål

47. De præjudicielle spørgsmål er formuleret således, at de egentlig angiver den rækkefølge, hvori de skal behandles. Som jeg imidlertid allerede har anført, har de til formål i det væsentlige at få afklaret tre hovedspørgsmål, som kan henføres til to forskellige emneområder. For det første drejer det sig om den korrekte afgiftsmæssige kvalificering af den pågældende tjenesteydelse samt fastsættelsen af leveringsstedet. For det andet ønskes det oplyst, om undtagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), finder anvendelse i hovedsagen. For overskuelighedens skyld skal de præjudicielle spørgsmål derfor omorganiseres i overensstemmelse med momslovgivningens opbygning og besvares i den rækkefølge, som jeg har foreslået [16].

48. Jeg vil derfor først identificere den relevante ydelse, som udgør den omtvistede tjenesteydelse og derfor danner grundlag for

14 — I sit forslag til afgørelse af 7.3.2006 i sag C-166/05, Heger, Sml. I, s. 7749, punkt 27, anfører generaladvokat Sharpston, at fællesskabslovgiveren skabte en vis grad af indre spænding i sjette direktiv, idet bestemmelserne vedrørende leveringsstedet for tjenesteydelser er baseret på oprindelsesprincippet frem for bestemmelseslandsprincippet, selv om det grundlæggende princip for moms som en afgift på forbrug er, at den opkræves på forbrugsstedet.

15 — J.-M. Communier, *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, 2001, s. 293, forklarer denne omstændighed ved at henvise til sjette direktivs tilblivelseshistorie. I henhold hertil antog man ved udarbejdelsen af direktivforslaget, at det var den mest praktiske løsning at tage udgangspunkt i etableringsstedet, selv om dette forslag stadig indeholdt forholdsvis få undtagelser. Antallet af undtagelser steg imidlertid i løbet af de afsluttende forhandlinger i Rådet med det resultat, at det siden da ikke har været let at gennemføre den lovgivningstekst, som Rådet vedtog i maj 1977.

16 — Det tilkommer Domstolen i givet fald at omformulere de forelagte spørgsmål for at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar, som sætter den i stand til at afgøre den tvist, der verserer for den. Jf. dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 32, af 28.11.2000, sag C-88/99, Roquette Frères, Sml. I, s. 10465, præmis 18 og 19, og af 4.3.1999, sag C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Sml. I, s. 1301, præmis 16.

afgiftspålæggelsen af den herved opnåede indkomst. Derefter vil jeg på grundlag af sjette direktivs bestemmelser fastsætte leveringsstedet. Til sidst vil jeg undersøge, om den af MRL leverede tjenesteydelse er fritaget for momspligt.

50. Det første skridt ved kvalificeringen af den pågældende tjenesteydelse består i at identificere den relevante ydelse, idet den sættes i forhold til den modydelse, der skal leveres. I forbindelse med MRL's tjenesteydelse er der, som det fremgår af forelæggelseskendelsen, tale om levering af »kontraktuelle rettigheder (»pointrettigheder«), som giver køberen ret til point, som kan indløses årligt til benyttelse og brug af timeshare-boliger på MRL's ferieanlæg«. Det præcise forhold mellem ydelse og tjenesteydelse kan imidlertid ikke udledes af denne beskrivelse.

B — *Kvalificering af de pågældende tjenesteydelser og leveringsstedet*

1. Nødvendigheden af et gensidigt bebyrdende forhold

49. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges »tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, merværdiafgift. Som Domstolen allerede har fastslået, foretages en tjenesteydelse kun »mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og pålægges dermed kun afgift, hvis der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren [17].

2. De forskellige former for gebyrer

51. Det synes derfor mest effektivt at undersøge MRL's ydelser i en slags modsætningsslutning på grundlag af de forskellige gebyrer, som selskabet opkræver hos kunderne.

52. Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at MRL ganske vist ikke opkræver et optagelsesgebyr af kunderne, men dog kræver betaling af forskellige former for gebyrer, alt efter hvilken kategori af medlemskab der er tale om i det konkrete tilfælde. Alle tre kategorier har under alle omstændigheder det til fælles, at almindelige medlemmer skal indvilge i at betale 1) et årligt »administrationsgebyr«, der

17 — Jf. i denne forbindelse dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, af 14.7.1998, sag C-172/96, First National Bank of Chicago, Sml. I, s. 4387, præmis 26-29, og af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 39.

står i forhold til deres besiddelse af pointrettigheder, og 2) et »transaktionsgebyr« for at reservere boliger ved indløsning af points.

3. Momsretlig vurdering af de enkelte ydelser

53. Hertil kommer endvidere 3) de gebyrer, der opkræves for erhvervelsen af pointrettigheder, idet dette kan ske enten a) ved køb (herefter »købsgebyr«) eller b) ved deponering af egne timeshare-uger og betaling af et »særligt gebyr« (»Enhancement fee«). Den anden af disse metoder til erhvervelse af pointrettigheder kan ifølge den forelæggende ret gennemføres på to måder. En person, der allerede ejer timeshare, kan flytte sin faste ejendom ind under optionsordningen ved at indgå en »særlig kontrakt« (»Enhancement Contract«) med MRL, hvorved han modtager de pointrettigheder, som kan henføres til hans timeshare-andel. Alternativt kan et potentielt medlem, som ikke allerede ejer timeshare-uger, indgå en »gensalgs- og forbedringskontrakt« med MRL, hvorved han samtidig køber timeshare-uger og lader dem indgå i optionsordningen.

a) Særlige gebyrer

i) Kvalificering af den relevante ydelse

54. Det fremgår af det første præjudicielle spørgsmål, at den forelæggende ret kun har anmodet om en momsretlig vurdering med hensyn til de ydelser, der leveres i form af tildeling af pointrettigheder. I betragtning af, at kun det særlige gebyr og købsgebyret har tilknytning til tildelingen af sådanne pointrettigheder, skal undersøgelsen nedenfor begrænses til disse to former for gebyrer.

55. De særlige gebyrer, som MRL opkræver, skal ses som modydelse for deltagelsen i en ordning, som først og fremmest gøre det muligt for MRL's kunder at bytte timeshare-uger indbyrdes. Disse gebyrer er i den henseende kendetegnet ved, at de for det første ikke har tilknytning til resultatet af en bestemt ombytning, og at betalingen heraf for det andet er en betingelse for adgangen til en virtuel byteklub. Den egentlige ydelse kan derfor ikke anses for at være selve ombytningen, men må nødvendigvis have tilknytning til en tidsmæssigt forudgående omstændighed. Denne omstændighed kan kun bestå i tildelingen af muligheden for at ombytte timeshare-uger fra MRL's side. Den egentlige ydelse med hensyn til de særlige gebyrer består derfor i at

gøre det lettere at bytte egne timeshare-uger. I den henseende kan der konstateres visse paralleller til den ordning, der lå til grund for RCI Europe-sagen. De pågældende gebyrer kan, som MRL med rette har anført [18], sammenlignes med de optagelsesgebyrer og årlige bidrag, som opkræves af RCI Europe.

56. Jeg skal i denne forbindelse henvise til Domstolens bemærkninger i RCI Europe-dommens præmis 34, hvor den tog stilling til kvalificeringen af gebyrer, som betales til administratoren af en bytteklub. Den fastslog i den henseende, at de pågældende optagelsesgebyrer og årlige bidrag skal »betragtes som modydelse for at deltage i en ordning, der oprindeligt er blevet udformet med henblik på at gøre det muligt for det enkelte medlem af RCI Europe at bytte sin timeshare-rettighed«. Domstolen konkluderede på dette grundlag, at den »ydelse, som leveres af selskabet, består i at lette bytte, og optagelsesgebyret og de årlige bidrag udgør den modydelse, der betales af et medlem for denne ydelse«. Der er tale om en lignende konstellation i den foreliggende sag.

57. Parallellerne mellem de to ordninger ændres ikke ved, at der i forbindelse med den foreliggende ordning ikke sker noget direkte bytte mellem to kunder, idet denne ombytning derimod sker indirekte gennem erhvervelse af pointrettigheder og indløsning af point. Formålet med ordningen, dvs. at gøre det lettere at bytte feriebrugsrettigheder ved hjælp af en fælles platform, der drives af tredjemand, er i det væsentlige det samme. Den ordning, som MRL har etableret, adskiller sig kun fra ordningen i RCI Europe-sagen ved, at den giver mulighed for ved hjælp af omdannelse til point at integrere timeshare-uger i en abstrakt pointordning og efterfølgende gøre dem tilgængelige for alle andre kunder. De point, som hver indehaver af pointrettigheder har ret til, gengiver værdien af en bestemt fast ejendom og udgør samtidig på en vis måde en fælles valuta, som kunderne anvender til at betale for tilrådighedsstillelse og benyttelse af en fast ejendom.

ii) Fastsættelse af leveringsstedet

58. I betragtning af de ovennævnte paralleller til RCI Europe-sagen, hvad angår formålet med den pågældende administrators forretningsmodel samt formålet med de enkelte ydelser er det i princippet muligt også med hensyn til de særlige gebyrer at følge samme tilgang som i den pågældende sag.

18 — Jf. s. 14, punkt 3.32, i MRL's skriftlige indlæg.

59. Bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, forudsætter først og fremmest, at der er en tilstrækkelig snæver forbindelse mellem tjenesteydelsen og den pågældende faste ejendom. I en situation som den, der forelå i RCI Europe-sagen, nåede Domstolen frem til, at der forelå en sådan forbindelse. Den fastslog i den henseende i den pågældende doms præmis 37, at »timeshare-rettigheder udgør rettigheder over fast ejendom, og at overdragelse af sådanne mod at opnå ret til at gøre brug af tilsvarende rettigheder udgør en transaktion, der vedrører fast ejendom«.

60. Med hensyn til spørgsmålet om, hvilken fast ejendom, der konkret skal tages udgangspunkt i i forbindelse med ombytning af timeshare-rettigheder, fastslog Domstolen, at »sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at leveringsstedet for tjenesteydelser fra en forening, hvis virksomhed består i at organisere medlemmernes bytte af deres timeshare-rettigheder vedrørende ferieboliger, for hvilke ydelser denne forening som vederlag modtager optagelsesgebyrer, årlige bidrag samt byttegebyrer fra medlemmerne, er det sted, hvor den ejendom er beliggende, over hvilken det pågældende medlem er indehaver af en timeshare-rettighed«.

61. Til støtte for en tilsvarende anvendelse af denne tilgang på hovedsagen kan anføres MRL's formidlerrolle i forbindelse med kundernes indbyrdes forhold. I lighed med den forretningsmodel, som blev undersøgt i RCI Europe-sagen, kommer en kunde, der ønsker at bytte sine timeshare-uger med en andens, ikke i direkte kontakt med sidstnævnte, men med MRL. For denne tilgang taler endvidere det egentlige formål med den ydelse, som det særlige gebyr betales for. Den kunde, der betaler et særligt gebyr til MRL, betaler nemlig ikke for en ferieydelse, men først og fremmest for den ydelse, som leveres af MRL med henblik på at lette bytte af hans rettighed vedrørende en bestemt ejendom. Heraf følger, at den ejendom, som MRL's tjenesteydelse vedrører, er den ejendom, som den indehaver, som ønsker at gennemføre et bytte, har en rettighed over. I overensstemmelse med den tilgang, som Domstolen fulgte i RCI Europe-dommen, skal der ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), med hensyn til afgiftspålæggelsen af det særlige gebyr tages udgangspunkt i stedet for den af kunden indskudte faste ejendom.

b) Købsgebyrer

i) Kvalificering af den relevante ydelse

62. Købsgebyrer for erhvervelsen af pointrettigheder opkræves derimod kun i den situation, hvor kunden ikke stiller egne feriebrugsrettigheder til rådighed. De betales

— som MRL har anført [19] — med henblik på en konkret eller fremtidig erhvervelse af feriebrugsrettigheder til fremmed fast ejendom. Det må følgelig antages, at den tilsvarende tjenesteydelse, der leveres af MRL, består i tildeling af pointrettigheder og formidling af fast ejendom med henblik på brug.

ii) Fastsættelse af leveringsstedet

63. Det er i den foreliggende situation på forhånd udelukket at anvende den samme tilgang som i forbindelse med de særlige gebyrer, da kunden jo netop ikke råder over egne feriebrugsrettigheder, som han kan tilbyde med henblik på ombytning. Det er derfor ikke muligt at fastslå en sammenhæng med køberens egen faste ejendom med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a).

64. Denne direktivbestemmelse kunne imidlertid i givet fald finde anvendelse, såfremt der som tilknytningsmoment tages udgangspunkt i den faste ejendom, som kunden vælger og også modtager efter indløsningen af sine point. Denne tilgang vil være i overensstemmelse med de momsretlige principper, frem for alt det såkaldte bestemmelseslandsprincip, da den logik, der ligger til grund for bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 9, jo sigter mod, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor goderne og tjenesteydelserne forbruges. Den af MRL leverede tjenesteydelse i form af brug af den pågældende faste ejendom forbruges i sagens natur på det sted, hvor denne er beliggende.

65. Derimod er en anvendelse af hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, forbundet med den risiko, at erhvervsdrivende unddrager sig betaling af moms af deres tjenesteydelser ved at etablere deres hjemsted uden for det geografiske anvendelsesområde for fællesskabsmomsen. Som det fremgår af RCI Europe-dommens præmis 39 og 40, lå disse betragtninger til grund for Domstolens afgørelse [20].

66. Da sjette direktivs artikel 9, stk. 2, indeholder de mere specifikke regler, skal de i overensstemmelse med princippet *lex specialis derogat legi generali* primært undersøges og også anvendes, hvis de relevante betingelser er opfyldt [21]. Artikel 9, stk. 1, bør derfor først bringes i anvendelse, hvis der ikke skulle foreligge et tilknytningsmoment til en eller anden specifik fast ejendom.

19 — Jf. s. 14, punkt 3.33, i MRL's skriftlige indlæg.

20 — RCI Europe-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 39 og 40.

21 — I denne retning også R. Weiermayer, a.st. (fodnote 11), s. 134.

— Første tilgang: tilknytning til en bestemt pulje af faste ejendomme

Krav om en direkte tilknytning til en fast ejendom

67. En vanskelighed ved anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), følger imidlertid af den omstændighed, at kunden på tidspunktet for erhvervelsen af pointrettigheder som regel ikke vil have kendskab til, hvilke faste ejendomme der vil være tilgængelige i et bestemt år, og hvor mange point de vil være værd. Dette har flere af parterne påpeget [22]. En mulighed for at løse denne vanskelighed på en pragmatisk og objektiv måde ville — i tråd med MRL's forslag [23] — være ved fastsættelsen af leveringsstedet at tage udgangspunkt i puljen af tilgængelige boliger på tidspunktet for erhvervelsen af pointrettigheder. Hvis man tager i betragtning, at MRL ejer faste ejendomme i både Spanien og Det Forenede Kongerige, vil det i princippet være muligt at opkræve moms i forhold til den respektive andel af tilgængelige faste ejendomme i de to medlemsstater og derefter overføre denne til disses skattemyndigheder. Fordelen ved denne tilgang er forudseeligheden med hensyn til afgiftspligten og i sidste instans en større retssikkerhed for virksomheder, som leverer tilsvarende tjenesteydelser som MRL. Retssikkerhed indebærer, at anvendelsen af fællesskabsretten skal være forudsigelig for borgerne [24], og udgør, som generaladvokat Poiares Maduro har understreget i sit forslag til afgørelse af 16. februar 2005 i sagen Optigen Ltd. m.fl. [25], netop på afgiftsområdet som et særligt udtryk for afgiftsneutraliteten [26] et væsentligt princip, der skal tages passende hensyn til.

68. Dermed opfyldes samtidig det i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), fastsatte krav om, at der skal være tale om tjenesteydelser »vedrørende fast ejendom«, da den ønskede faste ejendom, som MRL's tjenesteydelse knytter sig til, under alle omstændigheder vil fremgå af en pulje af tilgængelige ferieejendomme, der forholdsvis let kan defineres. Dette henvises der også til i MRL's bemærkninger, hvorefter selskabet, i modsætning til, hvad der var tilfældet for den af RCI Europe anvendte forretningsmodel, råder over en kernepulje af ledige ferieejendomme for at sikre, at alle kunder er i stand til faktisk at indløse deres point. Under forudsætning af, at dette er rigtigt, er en tilknytning til en fast ejendom under alle omstændigheder sikret.

22 — Jf. s. 7, 9 og 22 i MRL's skriftlige indlæg samt s. 8, punkt 20, i Det Forenede Kongeriges regerings skriftlige indlæg og punkt 23 i den græske regerings skriftlige indlæg.

23 — Jf. s. 11, punkt 3.22, og s. 22, punkt 5.10, i MRL's skriftlige indlæg.

24 — Jf. bl.a. dom af 22.2.1984, sag 70/83, Kloppenburg, Sml. s. 1075, præmis 11, af 15.12.1987, sag 348/85, Danmark mod Kommissionen, Sml. s. 5225, præmis 19, af 1.10.1998, sag C-209/96, Det Forenede Kongerige mod Kommissionen, Sml. I, s. 5655, præmis 35, af 22.11.2001, sag C-301/97, Nederlandene mod Rådet, Sml. I, s. 8853, præmis 43, og af 29.4.2004, sag C-17/01, Sudholz, Sml. I, s. 4243, præmis 34.

25 — Generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse af 16.2.2005 i de forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, dom af 12.1.2006, Sml. I, s. 483, punkt 29.

26 — I denne retning M. Ridsdale, »Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT«, *EC Tax Review*, 2005, nr. 2, s. 87. Også B. Terra og J. Kajus, a.st. (fodnote 10), s. 36, henviser til den særlige betydning af retssikkerhedsprincippet på afgiftsområdet.

Den omstændighed, at den faste ejendom endnu ikke var fastsat nærmere på tidspunktet for erhvervelsen af pointrettigheder, kan efter min opfattelse også betragtes som uden betydning på baggrund af momslovgivningens krav om, at tjenesteydelsen skal have en »direkte tilknytning« til en fast ejendom.

»vedrørende«, idet enhver tjenesteydelse på den ene eller den anden måde kan forbindes til en fast ejendom, forstået som et afgrænset sted. I realiteten kan der, alt efter tjenesteydelse, foreligge en sådan tilknytning til fast ejendom i varierende udstrækning og på forskellig måde. I hovedsagen er denne tvivl imidlertid uberettiget, da der ikke hersker tvivl om, at MRL's økonomiske virksomhed består i formidling af fast ejendom med henblik på brug.

Direkte sammenhæng mellem ydelse og modydelse

69. Det skal bemærkes, at Domstolen hidtil har undladt at fastsætte nærmere, hvilke krav der skal stilles til arten og den direkte karakter af denne tilknytning. I Heger-dommen [27] fastslog den blot, at kun tjenesteydelser, der har en »tilstrækkelig direkte tilknytning« til en fast ejendom, henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), da en sådan tilknytning kendetegner alle de tjenesteydelser, som er opregnet i denne bestemmelse. Domstolen har således reageret på generaladvokat Sharpstons betænkeligheder [28], som i hendes forslag til afgørelse i den pågældende sag har givet udtryk for tvivl med hensyn til udelukkende at give en ordlydsfortolkning af denne bestemmelse. Hun har i den forbindelse med rette anført, at det ikke er hensigtsmæssigt med en for vid fortolkning af udtrykket

70. Denne tilgang vil endvidere tage hensyn til det kriterium om »ydelsens direkte sammenhæng« [29], der er fastsat i Domstolens praksis. I henhold hertil skal der nemlig, for at en tjenesteydelse kan pålægges afgift, være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modydelse. Ved en nærmere betragtning kan den tjenesteydelse, der er beskrevet i det første præjudicielle spørgsmål, opdeles i to transaktioner: 1) salg af pointrettigheder og 2) formidling af fast ejendom, hvortil der er knyttet timesharerettigheder, og som kunden først må benytte ved indløsningen af de tidligere erhvervede pointrettigheder. Dette fører nødvendigvis til det spørgsmål, hvilken transaktion der konkret skal tages udgangspunkt i. Under hensyn til, at leveringen i hovedsagen allerede sker

27 — Dom af 7.9.2006, sag C-166/05, Sml. I, s. 7749, præmis 24.

28 — Generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse af 7.3.2006 i Heger-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 14, punkt 31 og 33.

29 — Dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11 og 12, og Tolsma-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17, præmis 13.

ved salget af pointrettigheder og ikke først ved indløsningen heraf, foreligger der snarere en direkte sammenhæng med hensyn til den førstnævnte ydelse.

Konklusion

71. I den situation, hvor ydelser i form af tildeling af pointrettigheder leveres til gengæld for købsgebyrer, kunne man derfor forestille sig, at leveringsstedet fastsættes i de medlemsstater, hvor tjenesteyderen har faste ejendomme på tidspunktet for kundens erhvervelse af pointrettigheder. Momsen vil derfor skulle opkræves i forhold til den respektive andel af tilgængelige faste ejendomme i de enkelte medlemsstater.

— Anden tilgang: udgangspunkt i tidspunktet for indløsningen af point

72. Alternativt findes der endnu en tilgang, hvor der ikke tages udgangspunkt i salget, men derimod i den anden transaktion, dvs. indløsningen af point. Denne tilgang har imidlertid fordele og ulemper, der skal afvejes mod hinanden.

Argumenter for denne tilgang

73. Denne tilgang har først og fremmest den fordel, at der etableres en klar sammenhæng mellem den af MRL leverede tjenesteydelse og en konkret fast ejendom. Det er derfor ikke nødvendigt at tage udgangspunkt i en abstrakt, ikke nærmere bestemt fast ejendom i boligpuljen.

74. Imod den første tilgang kan det imidlertid anføres, at den ikke tager hensyn til den omstændighed, at kunden ikke foretager den første transaktion for pointenes skyld, men derimod med den hensigt selv at kunne benytte den senere valgte faste ejendom. Det synes rimeligt at antage, at købet af pointrettigheder ud fra kundens synspunkt ikke i sig selv kan udgøre en selvstændig værdi [30]. Man kunne fremføre, at købet og indløsningen af pointrettigheder ved en realistisk betragtning snarere skal anses som nødvendige mellemtrin til at kunne gøre brug af timeshare-rettigheden vedrørende den pågældende faste

30 — Jf. i denne forbindelse RCI Europe-dommen, hvor der tilsyneladende er lagt lignende betragtninger til grund. Domstolen har nemlig med hensyn til den omtvistede forretningsmodel med rette anført i præmis 28, at »et medlem i første række kun får en adgang til RCI Weeks-bytteordningen som modydelse for betalingen af optagelsesgebyret, men ikke desto mindre ville optagelsen i en sådan ordning ikke tjene noget formål for en indehaver af en timesharerettighed, hvis denne ikke havde til hensigt at bytte sin rettighed med andre medlemmers rettigheder«. Endvidere hedder det i præmis 29, at »[s]elv hvis de forskellige trin i RCI Weeks-ordningen tages i betragtning, forholder det sig ikke desto mindre således, at hvis der ikke forelå en hensigt om at gennemføre et bytte af timesharerettigheder via det marked, som er skabt af RCI Europe, ville optagelsesgebyrerne og de årlige bidrag være fuldkommen formålsløse«.

ejendom. Den egentlige tjenesteydelse finder således først sted, når kunden indløser sine tidligere erhvervede pointrettigheder mod en fremmed timeshare-rettighed. Afgiftspligten vil derfor i henhold til sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første afsnit, først indtræde og afgiften først forfalde på dette tidspunkt. Afgiftspligten indtræder, og afgiften forfalder nemlig i henhold til denne generelle regel på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

75. Såfremt man skulle hælde mod denne tilgang, kan det endvidere anføres, at det, hvis man udelukkende tager udgangspunkt i den første transaktion, ikke kun vil resultere i en kunstig opdeling af den pågældende tjenesteydelse, som vil komplicere anvendelsen af momslovgivningen unødigt. En afgiftspålæggelse af indkomsten som led i salget af pointrettigheder allerede på tidspunktet for den første transaktion kan derudover ikke støttes på sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit. Denne bestemmelse indeholder en fravigelse fra den ovennævnte generelle bestemmelse i artikel 10, stk. 2, første afsnit, idet den foreskriver, at såfremt der betales afdrag, forfalder momsen, uden at leveringen eller tjenesteydelsen endnu har fundet sted. Som Domstolen imidlertid med rette har konstateret i BUPA-dommen [31], er det, for at afgiften kan forfalde i en sådan situation, nødvendigt, at »alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering eller den fremtidige ydelse, allerede er kendt, og dermed navnlig, at goderne eller ydelserne er specifikt angivet på det tidspunkt, hvor afdraget betales« [32]. På grundlag heraf har Domstolen konkluderet, at »afdrag, som er betalt for leveringer af goder og tjenesteydelser, der endnu ikke er klart identificeret, ikke [kan] være momspligtige« [33].

76. Overfører man disse konklusioner på hovedsagen, kan det konstateres, at kunden på tidspunktet for erhvervelsen af pointrettigheder præcis står i en sådan situation, da han som nævnt endnu ikke kan have kendskab til, hvilke faste ejendomme der vil være tilgængelige i et bestemt år, og hvor mange point de vil være værd. Der er desuden en yderligere usikkerhed i det tilfælde, hvor kunden stiller sin egen timeshare-rettighed til rådighed, især da det er MRL, der fastsætter boligernes pointklassifikation, således at kundens udvalg på forhånd er begrænset til de faste ejendomme, som pointene giver mulighed for. På denne baggrund kan det ikke hævdes, at de relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, ligger fast på tidspunktet for den første transaktion. Sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit, skal derfor anses for ikke at finde anvendelse i den foreliggende sag.

77. Ved en objektiv betragtning af alle aspekter af den af MRL leverede tjenesteydelse kan

31 — Dom af 21.2.2006, sag C-419/02, Sml. I, s. 1685.

32 — Ibidem, præmis 48.

33 — Ibidem, præmis 50.

det på grundlag af denne tilgang antages, at den her relevante transaktion, som udgør tjenesteydelsens hovedbestanddel, er indløsningen af de pointrettigheder, som kunden tidligere har erhvervet. Derfor må leveringsstedet fastsættes til det sted, hvor den faste ejendom, som kunden modtager efter indløsningen af sine point, er beliggende.

Argumenter imod denne tilgang

78. Denne tilgang er imidlertid forbundet med visse ulemper, der, som der redegøres for nedenfor, i det væsentlige skyldes vanskeligheden ved at beregne momsen i det enkelte tilfælde.

79. Grundlaget for momsberegningen er, uanset hvilken tilgang der følges, altid indkomsten i forbindelse med salget af pointrettigheder. Såfremt der imidlertid — i overensstemmelse med den anden tilgang — tages udgangspunkt i indløsningen af point og ikke i købet af pointrettigheder, vil det med henblik på momsberegningen være nødvendigt hver gang at omdanne de af kunden indløste point til pointrettigheder og efterfølgende til pengeværdien af de enkelte pointrettigheder. Den transaktion, der skal afgiftspålægges, fremkommer som summen af disse beløb. Ved en nærmere betragtning viser denne fremgangsmåde sig imidlertid at være særdeles kompleks, især da omdannelsesprocessen påvirkes af forskellige faktorer.

80. En faktor er f.eks. den varierende pengeværdi af de enkelte pointrettigheder. I forelæggelseskendelsen angives købsprisen for de enkelte pointrettigheder ganske vist til 2,50 GBP pr. pointrettighed, men samtidig fremgår det heraf, at der kan være reklamerabatter fra tid til anden. Heraf følger, at købsprisen ikke er konstant, men fortløbende kan ændre sig.

81. En anden faktor er den uklare omregningskurs i forholdet mellem pointrettigheder og point. Pointrettigheder og point kan ikke sidestilles begrebsmæssigt. Tværtimod giver pointrettigheder først kunderne ret til hvert år at modtage et antal point i henhold til deres pointrettigheder. Kun sidstnævnte indløses. I mangel af en nærmere beskrivelse af de faktiske omstændigheder er det fortsat uklart, hvilken metode der anvendes til at beregne, hvor mange point medlemmerne hvert år skal modtage. Det er frem for alt uklart, hvor mange point pr. pointrettighed den enkelte kunde præcist kan regne med.

82. En væsentlig ulempe ved denne tilgang er den under visse omstændigheder manglende afgiftspålæggelse af transaktioner i lange perioder. Kunder, som erhverver pointrettigheder, vil ikke altid indløse alle deres point, men opspare de point, der ikke blev brugt i ét år, til brug i det følgende år. MRL's vedtægt giver dem udtrykkeligt denne ret. Med andre ord vil der mellem købet og indløsningen af point ikke sjældent ligge et betydeligt tidsrum, hvori der, såfremt man følger denne tilgang, ikke opkræves moms, selv om kunden

allerede har betalt for sine pointrettigheder, og der dermed egentlig allerede foreligger en i afgiftsmæssig henseende ikke ubetydelig transaktion. Afgiftspålæggelsen af transaktionen vil efter denne tilgang jo først finde sted ved indløsningen af pointene.

83. Relevansen af den første transaktion fremgår ikke mindst af, at omdannelsesprocessen fra købsgebyr til pointrettigheder og endelig til point ved hjælp af en tilbageberegning i sidste instans skal tilbagespores for at fastlægge den afgiftspligtige transaktion. Denne tilbageberegning vil imidlertid kræve komplekse bogføringsydelser fra MRL's side for at gøre ordningen så gennemsigtig som muligt for både de afgiftspligtige kunder og afgiftsmyndighederne. Kunden vil normalt have en interesse i, at kun det beløb, der også svarer til hans faktisk indløste point, afgiftspålægges. Afgiftsmyndighederne vil på deres side have en interesse i, at en abstrakt pointordning som MRL's ikke misbruges med henblik på afgiftsunddragelse. Der skal tages hensyn til disse betragtninger ved valget mellem alle mulige tilgange.

84. Under den mundtlige forhandling advarede MRL indtrængende mod de praktiske problemer, der er forbundet med denne tilgang. I den forbindelse forklarede MRL f.eks. på overbevisende måde, at det i betragtning af kontrakternes lange løbetider ikke kan udelukkes, at momssatserne ændres i perioden mellem erhvervelsen af pointrettigheder og indløsningen af point, hvilket yderligere vil vanskeliggøre momsberegningen for hver enkelt kunde.

85. Et yderligere problem ved denne tilgang er den endnu ikke foretagne momsretlige vurdering af den situation, hvor kunden ikke indløser, men blot lader sine point forfalde. Muligheden for, at point kan forfalde, er ganske vist ikke udtrykkeligt behandlet i forelæggelseskendelsen, men synes implicit at følge af vedtægten, hvilket fremgår af en fortolkning af bestemmelserne vedrørende overførelse af ikke brugte point til det følgende år.

Konklusion

86. På baggrund af det ovenstående når jeg til den konklusion, at den anden tilgang — hvor der tages udgangspunkt i tidspunktet for indløsningen af point — kun ved første øjekast bidrager til en hensigtsmæssig løsning. Den har på den ene side den fordel, at der let kan etableres en direkte tilknytning til en fast ejendom, og leveringsstedet dermed også kan fastslås med sikkerhed. På den anden side må man befrygte, at gennemførelsen heraf vil være forbundet med administrative vanskeligheder. Den første tilgang — hvor sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), finder

anvendelse under henvisning til en bestemt pulje af faste ejendomme — synes derimod at være let at gennemføre og pragmatisk. Det anbefales derfor at følge den første tilgang.

c) Muligheden for indkvartering på hoteller

87. Ovenstående betragtninger må også gælde, når indehaveren af pointrettigheder i sidste instans ombytter sine point, som forklaret i spørgsmål 2f, til indkvartering på hoteller, som MRL driver, forudsat at disse hoteller også er en del af den boligpulje, der er til rådighed på tidspunktet for erhvervelsen af pointrettigheder.

88. Indkvartering i hotelsektoren udgør nemlig ligeledes en tjenesteydelse »vedrørende fast ejendom« i denne bestemmelses forstand. Denne retsopfattelse blev bekræftet ved den præcisering, som fællesskabslovgiveren foretog i forbindelse med Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF [34] med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser [35]. Direktiv 2008/8/EF ændrer nemlig artikel 47 i direktiv 2006/112/EF — den bestemmelse, der efterfulgte sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a) — således, at der ved en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom også skal forstås »indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion« samt »overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom samt tjenesteydelser«.

89. Det ændrer derfor ikke den retlige vurdering, at kunder i henhold til bestemmelserne i vedtægten har ret til at ombytte deres point til indkvartering på hoteller, som MRL driver. Der skal derimod altid tages udgangspunkt i den måde, hvorpå kunden har erhvervet pointrettigheder [36].

d) Ingen kvalificering som klubmedlemskab

90. Derimod deler jeg ikke det synspunkt, som Det Forenede Kongeriges regering har givet udtryk for, hvorefter den relevante ydelse skal kvalificeres som medlemskab af en klub, og sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal finde anvendelse.

34 — EUT L 44, s. 11.

35 — B. Terra og J. Kajus, a.st. (fodnote 10), s. 514, opfatter kun ændringen af denne bestemmelses ordlyd som en præcisering af den allerede gældende retstilstand. Herfor taler også sjette betragtning til direktiv 2008/8/EF, hvorefter specifikke undtagelser, som skal sikre, at beskatningen finder sted på forbrugsstedet, i vid udstrækning baseres på »eksisterende kriterier«.

36 — Jf. vedrørende vilkårene for erhvervelse af pointrettigheder punkt 53 i dette forslag til afgørelse.

91. Som Kommissionen med rette har anført, betaler kunden i hovedsagen ikke for at være medlem af en klub. De betalinger, som han foretager, er f.eks. ikke regelmæssige medlemsbidrag, som betales i form af faste beløb til gengæld for en lang række ydelser. I modsætning til i Kennemer Golf-sagen [37], hvor der var tale om en sådan situation [38], kan de enkelte betalinger i hovedsagen nemlig absolut henføres til enkelte ydelser. Uanset dette forekommer en kvalificering som den, Det Forenede Kongeriges regering foretager, ikke at være retligt holdbar efter RCI Europe-dommen. I den pågældende sag, som vedrørte en momsretlig vurdering af en forretningsmodel, der lå tæt på et klubmedlemskab, var Domstolen efter en omhyggelig undersøgelse af alle omstændigheder i stand til at fastslå et gensidigt forhold mellem de enkelte former for bidrag og de pågældende tjenesteydelser, som foreningen leverede [39].

92. Artikel 9, stk. 2, litra a), kunne finde anvendelse i den pågældende sag, da Domstolen derefter fastslog, at adgangen til en byttepulje for timeshare-rettigheder kun er accessorisk i forhold til det egentlige formål, dvs. byttet eller muligheden for at deltage i et sådant bytte [40]. På baggrund af, at Domstolen har anset timeshare-rettigheder for rettigheder over fast ejendom og overdragelsen af sådanne mod at opnå ret til at gøre brug af tilsvarende rettigheder som en transaktion, der vedrører fast ejendom [41], synes anvendelsen af denne bestemmelse i den pågældende sag rimelig.

93. Det er derfor ikke muligt i hovedsagen at anvende sjette direktivs artikel 9, stk. 1, med den begrundelse, at den pågældende tjenesteydelse skal kvalificeres som et klubmedlemskab.

e) Foreløbig konklusion

94. Spørgsmål 3a skal derfor besvares med, at de af MRL leverede tjenesteydelser er tjenesteydelser »vedrørende fast ejendom« i den i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra a), omhandlede forstand (nu artikel 45 i direktiv 2006/112/EF), i det følgende skal tages i betragtning med hensyn til fastsættelsen af leveringsstedet.

95. Med hensyn til de særlige gebyrer er leveringsstedet det sted, hvor den ejendom, hvori det pågældende medlem har en timeshare-rettighed, er beliggende.

96. Med hensyn til købsgebyrerne fastsættes leveringsstedet efter, i hvilke medlemsstater

37 — Kennemer Golf-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 17.

38 — Ibidem.

39 — RCI Europe-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 34 og 35.

40 — Ibidem, præmis 35.

41 — Ibidem, præmis 37.

tjenesteyderen har faste ejendomme på tidspunktet for kundens erhvervelse af pointrettigheder. Momsen opkræves i forhold til den respektive andel af tilgængelige faste ejendomme i de pågældende medlemsstater.

af indkvartering i faste ejendomme, hvori tredjemand har timeshare-rettigheder, er underlagt momspligt. Besvarelsen af dette spørgsmål afhænger nemlig af, om denne virksomhed skal kvalificeres som »udlejning af fast ejendom« i den i artikel 13, punkt B, litra b), omhandlede forstand, og om eventuelle undtagelser finder anvendelse.

C — *Muligheden for afgiftsfritagelse*

1. Formidling af indkvartering på hoteller drevet af MRL

a) Generelt vedrørende afgiftsfritagelserne og undtagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)

97. Spørgsmålet, om den af MRL leverede tjenesteydelse er fritaget for momspligt, må — for så vidt som der er tale om salg af pointrettigheder og formidling af indkvartering på hoteller drevet af MRL — klart besvares benægtende, da sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1), udtrykkeligt undtager udlejning inden for hotelsektoren fra afgiftsfritagelsen.

99. I henhold til direktivet er udlejning af fast ejendom i princippet fritaget for moms. Som generaladvokat Jacobs udførligt har redegjort for i sit forslag til afgørelse i Blasi-sagen [42], genspejler denne fritagelse de særlige vanskeligheder, der opstår i forbindelse med opkrævning af moms af sådanne goder. Til forskel fra almindelige goder er jord ikke resultatet af en fremstillingsproces. Tværtimod udgør udlejning en relativt passiv aktivitet, som ikke afføder en større merværdi. Selv om den udgør en økonomisk virksomhed i den i sjette direktivs artikel 4 omhandlede forstand, er den derfor i princippet fritaget for afgift. Anderledes forholder det sig med de i artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1), omhandlede transaktioner, da disse er forbundet med en

2. Formidling af indkvartering i faste ejendomme, hvori tredjemand har timeshare-rettigheder

98. Derimod er det nødvendigt at foretage en indgående undersøgelse af spørgsmålet, om MRL's formidling mod vederlag

42 — Generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 25.9.1997 i sag C-346/95, Sml. I, s. 481, punkt 15 og 16.

mere aktiv anvendelse af den faste ejendom og derfor begrunder, at der opkræves afgift [43].

100. Forholdet mellem regel og undtagelse i denne bestemmelse indvirker i sidste instans på fortolkningen af de enkelte kriterier. På grundlag af princippet om afgiftsneutralitet i femte betragtning til første direktiv [44] skal afgiften opkræves så generelt som muligt, hvilket indebærer, at de kriterier, der ligger til grund for merværdiafgiftens anvendelse, skal fortolkes bredt. Omvendt følger det heraf, at undtagelser, dvs. afgiftsfritagelser, skal fortolkes indskrænkende [45]. I det i mellemtiden ophævede andet direktiv [46] kom dette til udtryk i fjerde betragtning: »For at systemet kan blive enkelt og neutralt anvendt, og for at den normale afgiftssats kan holdes inden for rimelige grænser, må særordninger og undtagelsesforanstaltninger begrænses.«

101. Domstolen fortolker altid afgiftsfritagelser i sjette direktiv strengt, også uden en bestemmelse herom i dette direktiv, og henviser i den forbindelse til sin faste praksis. Ved analog anvendelse af det ovennævnte princip har Domstolen fastslået, at de »udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person« [47].

b) Begrebet »udlejning af fast ejendom«

102. Endvidere har Domstolen fastslået, at afgiftsfritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og at der derfor skal foretages en definition

43 — Jf. generaladvokat La Pergolas lignende bemærkninger i hans forslag til afgørelse af 18.3.1999, sag C-12/98, Ámegual, Sml. I, s. 527, punkt 9, og generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers i hans forslag til afgørelse af 4.5.2004 i sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, punkt 24.

44 — Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

45 — I denne retning C. Lohse, »Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht«, i: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (fodnote 11), s. 62.

46 — Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14). Ophævet ved sjette direktivs artikel 37.

47 — Dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 13, af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 19, af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20, af 12.2.1998, sag C-346/95, Blasi, Sml. I, s. 481, præmis 18, og af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12, samt dom af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 64, og sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 52 og 55, og dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25, af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 23, af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 17, og af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 29.

heraf på fællesskabsplan [48]. Dette gælder ikke mindst også for begrebet »udlejning«, hvis væsentligste kendetegn efter Domstolens opfattelse er, at »rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at benytte en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed« [49]. Ved bedømmelsen af, om en bestemt aftale falder ind under denne definition, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion [50]. Der skal i den forbindelse lægges vægt på dens objektive karakter [51], uanset hvordan parterne har kvalificeret den [52].

103. Disse betingelser er efter min opfattelse opfyldt med hensyn til den brugsret, som kunden får til gengæld for sine point. For det første har denne ret — som MRL har forklaret på overbevisende måde [53], og de fleste af parterne i det mindste implicit har erkendt — kendetegn, som svarer til kendetegnene ved »udlejning« efter artikel 13, punkt B, litra b), i overensstemmelse med denne definition. For det andet kan det konstateres, at en timeshare-rettighed uanset dens juridiske karakter, der skal fastslås på grundlag af medlemsstaternes lovgivning [54], giver indehaveren en brugsrettighed, som under alle omstændigheder kan sammenlignes med leje af beboelsesejendom [55]. Jeg har allerede henvist hertil i mit forslag til afgørelse i RCI Europe-sagen [56].

104. Det er ganske vist korrekt, at en formidling af ferieejendomme som den, sagsøgeren

48 — Jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 18, Stichting Uitvoering Financiële Acties-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 11, SDC-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 21, dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 17, dommen i sagen Kommissionen mod Irland, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 51, dom af 8.3.2001, sag C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 32, af 10.9.2002, sag C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, Sml. I, s. 6833, præmis 25, og af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25, Sinclair Collis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 22, Temco Europe-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 16, Fonden Marselisborg Lystbådehavn-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 27, dom af 19.4.2007, sag C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, Sml. I, s. 3225, præmis 15, og af 6.12.2007, sag C-451/06, Walderdorff, Sml. I, s. 10637, præmis 16.

49 — Dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 55, af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21, og Sinclair Collis-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 25.

50 — Jf. Stockholm Lindöpark-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 26.

51 — Cantor Fitzgerald International-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 49, præmis 33.

52 — Maierhofer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 39.

53 — Jf. s. 9, punkt 3.18, i MRL's skriftlige indlæg.

54 — Artikel 1 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 94/47/EF af 26.10.1994 om beskyttelse af købere i forbindelse med visse aspekter ved kontrakter om brugsret til fast ejendom på timeshare-basis (EFT L 280, s. 83) foreskriver, at medlemsstaterne bl.a. »fortsat [er] kompetente med hensyn til [...] at fastslå den juridiske karakter af de rettigheder, som de i dette direktiv omhandlede kontrakter vedrører«. Dette direktivs artikel 2 definerer således brugsret på timeshare-basis som »en tinglig rettighed eller enhver anden brugsret til en eller flere faste ejendomme i en periode af året, som ligger fast eller kan fastsættes efter aftale, og som ikke kan være under en uge«.

55 — U. Kelp, *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, s. 118 f., anfører, at det centrale i forbindelse med den obligationsretlige timesharing er tilrådighedsstillelse af boliger, fordi man uden denne ikke kan forestille sig timesharing i forbindelse med ferieboliger. Derfor forfægtes i den juridiske litteratur i overvejende grad den opfattelse, at hovedvægten i kontraktforholdet ligger inden for lejelovgivningen. Efter forfatterens opfattelse er dette tilfældet, såfremt serviceydelserne er begrænset til vedligeholdelse, rengøring og forvaltning af timesharegenstanden, især da vedligeholdelsen af den udlejede genstand også i forbindelse med rene lejekontrakter hører blandt udlejerens pligter. Rengøring og forvaltning af genstanden udgør også underordnede biydelser i forhold til tilrådighedsstillelsen af boligen.

56 — Jf. punkt 123 i mit forslag til afgørelse af 2.4.2009 i RCI Europe-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 4.

gennemfører erhvervsmæssigt, tilsyneladende ikke er forbundet med nogen overdragelse af rettigheder fra ét medlem til et andet. Derimod deponeres ifølge forelæggelseskendelsen retten til bestemte timeshare-uger hos den tilsynsførende, og kunden modtager således ikke selv timeshare-rettigheden. Det skal dog bemærkes, at timeshare-kontrakter normalt giver mulighed for at stille brugsrettigheder til rådighed for tredjepersoner mod eller uden vederlag, således at sidstnævnte også kan påberåbe sig disse rettigheder [57]. Man må derfor gå ud fra, at den kunde, der får mulighed for at benytte en sådan ferieejendom, får en retsstilling, der svarer til den retsstilling, som indehaveren af timeshare-rettigheden har.

105. Den her foreslåede kvalificering som »udlejning« i den i artikel 13, punkt B, litra b), omhandlede forstand står alene over for den retsopfattelse, som Det Forenede Kongeriges regering har givet udtryk for, som jeg imidlertid ikke finder særlig overbevisende, da den udelukkende tager udgangspunkt i den første transaktion — salget af pointrettigheder. Til støtte herfor har den f.eks. anført, at denne transaktion for det første ikke er forbundet med tilrådighedsstillelse af en tilstrækkelig bestemt fast ejendom, og at pointrettigheder for det andet under visse omstændigheder ikke indløses. Dette standpunkt er imidlertid for formalistisk, da det for det første kun er baseret på et delaspekt af MRL's forretningsmodel og for det andet helt ser bort fra det egentlige endemål med den første transaktion. Kunden erhverver nemlig i sidste instans pointrettigheder med den hensigt at få ret til timeshare-uger i en ferieejendom [58]. Det er derfor med henblik på den retlige kvalificering af tilrådighedsstillelsen som »udlejning« uden betydning, at de enkelte kendetegn ved den faste ejendom på tidspunktet for den første transaktion i givet fald ikke er tilstrækkeligt kendte, da de kontraherende parter under alle omstændigheder har kendskab til brugsbetingelserne. Disse brugsbetingelser svarer, som allerede anført [59], til den af Domstolen udviklede definition af udlejning i henhold til momsretten. Den retsopfattelse, som Det Forenede Kongeriges regering har anført, må derfor forkastes.

106. I hovedsagen er der derfor tale om »udlejning af fast ejendom« i denne bestemmelses forstand. Der rejser sig imidlertid det spørgsmål, om en undtagelse finder anvendelse.

57 — B. Vanbrabant, *Time-Sharing*, Bruxelles, 2006, s. 48, anfører, at der som led i en ombytning ikke finder nogen overdragelse af brugsretten sted. Den begrunder kun obligationsretlige krav mellem brugerne og/eller den virksomhed, der driver bytteklubben. U. Kelp, a.st. (fodnote 55), s. 26, er af den opfattelse, at muligheden for at stille brugsrettigheder til rådighed for tredjepersoner er årsagen til bytteklubbers nuværende succes. Indehavere af timesharerettigheder, som ikke personligt ønsker at benytte deres rettigheder, vil nemlig principielt være nødt til selv at stå for videreformidlingen. Timesharing bliver først endegyldigt fleksibel og dermed interessant for et større klientel, når genstanden tilsluttes en ombytningsorganisation, som koordinerer brugsrettighedshavernes bytteønsker.

58 — Jf. punkt 74 i dette forslag til afgørelse.

59 — Jf. punkt 103 i dette forslag til afgørelse.

c) Anvendelse af undtagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1)

107. I den foreliggende sag er det under visse omstændigheder muligt at anvende den bestemmelse, hvorefter »udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver« er undtaget fra afgiftsfritagelsen. I forbindelse med den her relevante indkvartering i faste ejendomme, hvori tredjemand har timeshare-rettigheder, kan der nemlig være tale om »udlejning inden for en sektor med tilsvarende opgaver«. Der skal i den forbindelse tages hensyn til, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1), som undtagelse til den egentlige afgiftsfritagelse i princippet ikke må fortolkes indskrænkende, hvormed reglen om en generel pålæggelse af afgift på alle afgiftspligtige transaktioner vil finde anvendelse [60].

108. En anvendelse af denne bestemmelse vil i afgiftsmæssig henseende først og fremmest sikre en sammenhængende anvendelse af momsbestemmelserne på hovedsagen, da der ikke er nogen åbenbar grund til at behandle kortvarig indkvartering i ferieejendomme anderledes i afgiftsmæssig henseende end udlejning inden for hotelsektoren. Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, kan kunden i princippet frit vælge mellem de to alternativer. En kopling mellem afgiftspålæggelsen af den af MRL opnåede indkomst og kundens eventuelle ret til at vælge vil ikke være forenelig med princippet om afgiftsneutralitet, hvorefter alle transaktioner skal pålægges afgift og behandles ens afgiftsmæssigt [61]. Dette ville skade forudseeligheden af momsbestemmelsernes anvendelse. I mangel af modstridende oplysninger adskiller de to ydelser sig desuden ikke væsentligt fra hinanden og begrunder derfor ikke en forskellig afgiftsmæssig behandling.

109. Bestemmelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1), viser, at der ved siden af udlejning inden for hotelsektoren absolut kan være andre sektorer med tilsvarende opgaver, som kan være underlagt momspligt, hvorved det skal bemærkes, at medlemsstaterne ifølge denne bestemmelse kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde. Som Domstolen fastslog i Blasi-dommen [62], råder medlemsstaterne over et skøn ved fastlæggelsen af de udlejningstransaktioner, der skal pålægges afgift som undtagelse fra fritagelsen af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13,

60 — Jf. Blasi-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 19, samt punkt 18 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i den pågældende sag. Efter generaladvokatens opfattelse skal begrebet »sektorer med tilsvarende opgaver« fortolkes bredt, da det har til formål at sikre, at midlertidig udlejning svarende til udlejning inden for hotelsektoren, som potentielt konkurrerer med hoteludlejningsvirksomhed, pålægges afgift.

61 — Jf. punkt 100 i dette forslag til afgørelse.

62 — Jf. Blasi-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 47.

punkt B, litra b), nr. 1)[63]. Grænsen for dette skøn udgøres imidlertid af formålet med den pågældende bestemmelse, der for så vidt angår beboelsesrum, som stilles til rådighed, består i, at der skal sondres mellem — afgiftspligtig — udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver og de afgiftsfritagne transaktioner udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Domstolen har i den nævnte dom tillagt medlemsstaterne beføjelse til i forbindelse med gennemførelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1), at indføre sådanne kriterier, som de finder passende for fastlæggelsen af denne sondring[64]. Den har i den forbindelse som et egnet kriterium for sondringen mellem udlejning inden for hotelsektoren (som er en afgiftspligtig transaktion) og udlejning af beboelsesrum (der er en afgiftsfritaget transaktion) peget på udlejningens varighed[65].

110. På baggrund af, at de pågældende ydelser — indkvartering i ferieejendomme og udlejning inden for hotelsektoren — i det væsentlige har den samme målsætning og adskiller sig fra anden udlejning i kraft af udlejningens korte varighed, er det i det mindste nærliggende at anvende denne retspraksis analogt på hovedsagen.

63 — Ibidem, præmis 21.

64 — Ibidem, præmis 22.

65 — Ibidem, præmis 23.

d) Anvendelse af bemyndigelsen i artikel 13, punkt B, litra b), andet afsnit

111. Også i det ikke usandsynlige tilfælde, at den retlige betingelse om »tilsvarende opgaver« ikke er opfyldt i betragtning af de konkrete omstændigheder i hovedsagen, f.eks. fordi indkvartering i MRL's ferieejendomme normalt ikke er forbundet med den samme form for tjenesteydelser, som en kunde ellers modtager på et hotel[66], vil medlemsstaterne imidlertid — som Kommissionen med rette har anført[67] — under alle omstændigheder have ret til, i kraft af det generelle bemyndigelsesgrundlag i artikel 13, punkt B, litra b), andet afsnit, og den skønsmargin, som de er tildelt heri, også at undtage denne form for kortvarig indkvartering i ferieejendomme fra afgiftsfritagelsen. Denne bestemmelse tillader dem nemlig at fastsætte yderligere

66 — I den henseende er den konkrete kontraktform afgørende. I sit forslag til afgørelse i Blasi-sagen antog generaladvokat Jacobs, at en afgiftspligtig person, der f.eks. kortvarigt udlejer en bolig til ferieophold, i det væsentlige udøver samme virksomhed som en afgiftspligtig person i hotelsektoren og konkurrerer med denne. Den væsentlige forskel mellem sådanne former for udlejning og den afgiftsfritagne udlejning af beboelsesejendomme ligger i indlogeringens midlertidige art. Under alle omstændigheder kan udlejning af kort varighed snarere indebære supplerende tjenesteydelser, såsom udlån af sengetøj og rengøring af bygningernes fællesarealer eller endog af selve det lejede; desuden indebærer de en mere aktiv udnyttelse af ejendommen end ved langfristet udlejning, for så vidt som de kræver en højere grad af overvågning og forvaltning.

67 — Jf. punkt 46 i Kommissionens skriftlige indlæg.

undtagelser fra anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom [68]. Bestemmelsen har således et selvstændigt normativt indhold i forhold til de tilfælde, som fællesskabslovgiveren har opregnet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1)-4).

112. Det følger af det ovenfor anførte, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke er til hinder for, at en medlemsstat underlægger formidling mod vederlag af indkvartering i faste ejendomme, hvori tredjemand har timeshare-rettigheder, momspligt, såfremt en sådan økonomisk virksomhed vedrører udlejning af kort varighed.

D — *Konklusioner*

113. Sammenfattende kan det konstateres, at en ydelse i form af tildeling af pointrettigheder som den af MRL leverede, der giver køberen ret til point, som kan indløses årligt til benyttelse og brug af timeshare-boliger på MRL's ferieanlæg, skal betragtes som en del af en »tjenesteydelse vedrørende fast ejendom« i den i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), omhandlede forstand (nu artikel 45 i direktiv 2006/112).

114. Hvad angår fastsættelsen af leveringsstedet er det nødvendigt at sondre efter de ydelser, der leveres til gengæld for de særlige gebyrer og købsgebyrerne.

115. Leveringsstedet for en tjenesteydelse fra en forening, hvis virksomhed består i at gøre det lettere at bytte timeshare-rettigheder vedrørende ferieboliger, for hvilke ydelser denne forening som vederlag modtager et særligt gebyr fra sine kunder, er det sted, hvor den ejendom, hvori den pågældende kunde har en timeshare-rettighed, er beliggende.

116. Leveringsstedet for en tjenesteydelse, der består i salg af pointrettigheder, fastsættes efter, i hvilke medlemsstater tjenesteyderen har faste ejendomme på tidspunktet for kundens erhvervelse af pointrettigheder. Momsen opkræves i forhold til den respektive andel af tilgængelige faste ejendomme i de pågældende medlemsstater.

117. Der er mulighed for afgiftsfritagelse på den baggrund, at den ovenfor beskrevne tjenesteydelse kan karakteriseres som »udlejning af fast ejendom« i den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), omhandlede forstand [nu artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112]. Denne bestemmelse er dog ikke til hinder for, at medlemsstaterne undtager denne tjenesteydelse fra afgiftsfritagelsen.

68 — Dom af 15.12.1993, sag C-63/92, Lubbock Fine, Sml. I, s. 6665, præmis 13, og af 3.2.2000, sag C-12/98, Amengual, Sml. I, s. 527, præmis 10.

VIII — Forslag til afgørelse

118. På grundlag af de anførte betragtninger skal jeg foreslå Domstolen, at de præjudicielle spørgsmål indbragt af Court of Sessions besvares således:

»1) En ydelse i form af tildeling af kontraktuelle rettigheder (pointrettigheder) som den af MRL leverede, der giver køberen ret til point, som kan indløses årligt til benyttelse og brug af timeshare-boliger på MRL's ferieanlæg, skal betragtes som en del af en »tjenesteydelse vedrørende fast ejendom« som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem (nu artikel 45 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem).

2) Med hensyn til de særlige gebyrer er leveringsstedet det sted, hvor den ejendom, hvori det pågældende medlem har en timeshare-rettighed, er beliggende. Med hensyn til købsgebyrerne fastsættes leveringsstedet efter, i hvilke medlemsstater tjenesteyderen har faste ejendomme på tidspunktet for kundens erhvervelse af pointrettigheder. Momsen opkræves i forhold til den respektive andel af tilgængelige faste ejendomme i de pågældende medlemsstater.

3) Den ovenfor beskrevne tjenesteydelse kan ganske vist karakteriseres som »udlejning af fast ejendom« i den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), omhandlede forstand [nu artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112]. Denne bestemmelse er dog ikke til hinder for, at medlemsstaterne undtager denne tjenesteydelse fra afgiftsfritagelsen.«