JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
VERICA TRSTENJAK
7 päivänä syyskuuta 2010[1]

Sisällys

I Johdanto ..... I - 13186

II Asiaa koskevat oikeussäännöt ..... I - 13186

III Tosiseikat ..... I - 13189

IV Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset ..... I - 13193

V Oikeudenkäynti unionin tuomioistuimessa ..... I - 13195

VI Asianosaisten pääasialliset perustelut ..... I - 13195

A Kyseessä olevien palvelujen luokittelu ..... I - 13195

B Verotuspaikka ja verovapautuksen mahdollisuus ..... I - 13197

VII Oikeudellinen arviointi ..... I - 13200

A Alustavia huomautuksia ..... I - 13200

1. Liiketoimen suorituspaikan yhdenmukaisen määrittämisen tarpeellisuus I - 13200

2. Liiketoimen suorituspaikkaa koskevat perusperiaatteet ..... I - 13201

3. Ennakkoratkaisukysymysten uudelleenjärjestelyn tarpeellisuus ..... I - 13202

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

B Kyseessä olevien palvelujen ja suorituspaikan luokittelu ..... I - 13203

1. Vastavuoroisen suhteen tarpeellisuus ..... I - 13203

2. Erilaiset vastiketyypit ..... I - 13203

3. Yksittäisten palvelujen arviointi arvonlisäverolainsäädännön perusteella I - 13204

a) Lisämaksut ..... I - 13204

i) Merkityksellisen palvelun luokittelu ..... I - 13204

ii) Suorituspaikan toteaminen ..... I - 13205

b) Ostomaksut ..... I - 13206

i) Palvelun luokittelu ..... I - 13206

ii) Suorituspaikan toteaminen ..... I - 13207

– Ensimmäinen lähestymistapa: yhtymäkohtana tietty kiinteistökanta ..... I - 13208

Vaatimuksena suora liittyminen kiinteään omaisuuteen .. I - 13208

Suora yhteys palvelun ja vastikkeen välillä ..... I - 13209

Päätelmä ..... I - 13210

– Toinen lähestymistapa: lähtökohtana pisteiden lunastamisajankohta ..... I - 13210

Tätä lähestymistapaa puoltavat seikat ..... I - 13210

Tämän lähestymistavan vastaiset seikat ..... I - 13212

Päätelmä ..... I - 13213

c) Hotellimajoituksen mahdollisuus ..... I - 13214

d) Kyseessä ei ole klubin jäsenyys ..... I - 13214

e) Välipäätelmä ..... I - 13215

C Verovapautuksen mahdollisuus ..... I - 13216

1. MRL:n hallinnoimissa hotelleissa tarjottavan majoituksen välittäminen .. I - 13216

2. Kiinteistöissä, joissa kolmansilla osapuolilla on aikaosuuksia, tarjottavan majoituksen välittäminen ..... I - 13216

a) Yleistä verovapautuksista ja kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyistä poikkeuksista ..... I - 13216

b) Käsite ”kiinteän omaisuuden vuokraus” ..... I - 13217

c) Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan poikkeussäännöksen sovellettavuus ..... I - 13220

d) Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan toisessa alakohdassa säädetyn toimivallan sovellettavuus ..... I - 13221

D Päätelmät ..... I - 13222

VIII Ratkaisuehdotus ..... I - 13223

I Johdanto

1. Court of Session (Scotland) (jäljempänä kansallinen tuomioistuin) on esittänyt unionin tuomioistuimelle EY 234 artiklan [2] mukaisen ennakkoratkaisupyynnön, johon sisältyy useita kysymyksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) 9 artiklan 2 kohdan ja 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkinnasta. [3]

2. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat sekä tiettyjen aikaosuusasuntoihin kohdistuvien käyttöoikeuksien hankkimisen yhteydessä suoritettavien palvelujen asianmukaista luokittelua arvonlisäverolainsäädännön mukaan että asianmukaisten perusteiden vahvistamista verolainsäädännön kannalta merkityksellisen suorituspaikan määrittämiseksi. Ennakkoratkaisupyynnön lähtökohtana on riita-asia, jonka osapuolina ovat Macdonald Resorts Ltd (jäljempänä MRL), Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunut yritys, jonka liiketoiminta perustuu muun muassa aikaosuusasuntoihin kohdistuvien käyttöoikeuksien myyntiin, ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomainen, jäljempänä HMRC) ja joka koskee sellaisten tulojen verotusta, jotka ovat lähtöisin mainitun yrityksen tarjoamasta palvelusta, jossa aikaosuusasuntoihin kohdistuvia käyttöoikeuksia välitetään vastiketta vastaan erityisen pistejärjestelmän mukaisesti.

3. Esillä olevalla asialla on tiettyjä yhtäläisyyksiä asiassa RCI Europe 3.9.2009 annetun tuomion [4] kanssa. Tämä johtuu varsinkin siitä, että myös esillä olevassa asiassa keskeisenä on liiketoimien kohtelu arvonlisäverolainsäädännössä aikaosuusasuntoihin kohdistuvien käyttöoikeuksien hankkimisen yhteydessä. Erot, jotka liittyvät lähinnä MRL:n tarjoaman palvelun muotoon, ovat kuitenkin ilmeisiä. Asiassa RCI Europe annetussa tuomiossa esitettyjä toteamuksia voidaan tämän vuoksi käyttää korkeintaan lähtökohtana esillä olevan asian oikeudelliselle tarkastelulle.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

4. Kuudenteen direktiiviin sisältyy säännöksiä verollisten liiketoimien suorituspaikan määrittämisestä. Tämä direktiivi on uudistettu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla, 1.1.2007 voimaan

2 – Ennakkoratkaisumenettelyä säännellään Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan yhteisön perustamissopimuksen muuttamisesta 13.12.2007 tehdyn Lissabonin sopimuksen (EUVL C 306, s. 1) mukaisesti nyt Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklalla.

3 – EYVL L 145, s. 1.

4 – Asia C-37/08, RCI Europe, tuomio 3.9.2009 (Kok., s. I-7533).

tulleella neuvoston direktiivillä 2006/112/EY [5] siten, että pääasian kannalta ratkaisevat säännökset on valtaosin hyväksytty sellaisenaan.

5. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa [6] esitetään seuraava yleinen sääntö:

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

6. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohtaan [7] sisältyy joitakin erityissäännöksiä. Mainitun kohdan a alakohdassa säädetään, että ”kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta, mukaan lukien kiinteistövälittäjän tai asiantuntijan palvelut, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyvien palvelujen, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palvelujen, osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka”.

Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdassa [8] säädetään seuraavaa:

”1. Tässä tarkoitetaan:

a) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Useampiin peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavia muita kuin 5 artiklan 4 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia sekä palvelujen suorituksia on pidettävä suoritettuina aina sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat. Jäsenvaltiot voivat tietyissä tapauksissa säätää, että tietyn ajanjakson aikana jatkuvana suorituksena tapahtuva

5 – EUVL L 347, s. 1.

6 – Vastaa direktiivin 2006/112 43 artiklaa.

7 – Vastaa direktiivin 2006/112 45 artiklaa.

8 – Vastaa direktiivin 2006/112 62–66 artiklaa.

tavaroiden luovuttaminen tai palvelujen suorittaminen katsotaan loppuunsaatetuksi vähintään yhden vuoden välein.

Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta kuitenkin sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.

Jäsenvaltiot voivat edellä olevista säännöksistä poiketen säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisryhmien osalta

– joko viimeistään laskun – – toimittamishetkellä,

– tai viimeistään kauppahinnan vastaanottamishetkellä,

– taikka, jos laskua – – ei toimiteta, tai jos se toimitetaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.”

7. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohtaan [9] sisältyy seuraava säännös:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

b) kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta,

2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten,

9 – Vastaa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 ja 2 kohtaa.

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista."

III Tosiseikat

8. MRL on yhtiö, jota ei ole noteerattu pörssissä ja jonka kotipaikka on Skotlannissa (Yhdistynyt kuningaskunta). Sen liiketoiminta perustuu Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Espanjassa sijaitsevien kiinteistöjen osa-aikaisten käyttöoikeuksien (aikaosuuksien) myyntiin sekä kiinteistönhuoltopalvelujen ynnä muiden vastaavien palvelujen tarjoamiseen. MRL:llä on useita lomakyliä kummassakin maassa sekä hotelliketju Yhdistyneessä kuningaskunnassa. HMRC on arvonlisäveron kantamisesta Yhdistyneessä kuningaskunnassa vastaava viranomainen.

9. Vuoteen 2003 saakka MRL:n myymät aikaosuusasuntoihin kohdistuvat käyttöoikeudet olivat kiinteitä aikaosuusviikkoja: MRL:n asiakkaat maksoivat MRL:lle siitä, että heillä oli pitkäaikainen tai toistaiseksi voimassa oleva oikeus käyttää tiettyä kiinteistöä tietyn ajanjakson ajan, joka oli tavallisesti tietty viikko tai tietyt kaksi viikkoa vuosittain. Asiakkaat olivat velvollisia maksamaan vuosittaisen ylläpitomaksun. MRL maksoi vastikkeesta, jonka se sai kiinteitä aikaosuusviikkoja ostavilta asiakkailtaan, arvonlisäveroa kyseessä olevan kiinteistön sijainnin ja iän perusteella. Näin ollen silloin, kun kiinteistö sijaitsi Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja oli alle kolmen vuoden ikäinen, arvonlisäveroa maksettiin tavanomaisen arvonlisäverokannan mukaan. Kun kiinteistö sijaitsi Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja oli vähintään kolmen vuoden ikäinen, suoritus katsottiin vapautetuksi verosta. Tämä käsittely vastasi HMRC:n käsitystä arvonlisäverolainsäädännön soveltamisesta kiinteitä aikaosuusviikkoja koskeviin suorituksiin. Kun kiinteistö sijaitsi Espanjassa, suoritusta ei pidetty Yhdistyneen kuningaskunnan arvonlisäveron soveltamisalaan kuuluvana suorituksena vaan tällöin sovellettiin asianmukaista Espanjan arvonlisäveroa. Ylläpitomaksusta maksettiin asianmukainen arvonlisävero joko Yhdistyneessä kuningaskunnassa tai Espanjassa.

10. Lokakuussa 2003 MRL alkoi myydä uutta aikaosuustuotetta "Options by Macdonald Hotels and Resorts" (jäljempänä vaihto-ohjelma). Vaihto-ohjelman käyttöön ottamiseksi MRL perusti Options by Macdonald Hotels and Resorts -nimisen klubin (jäljempänä klubi), joka on voittoa tavoittelematon yhteenliittymä, joka ei ole oikeuskelpoinen ja jota varten laadittiin kirjallinen ohjesääntö, jonka mukaan pääasiallinen tavoite on "varmistaa, että jäsenillä on oikeus varata itselleen lomamajoitus ja muita lisäpalveluja tietyiksi ajanjaksoiksi vuosittain 30 vuoden ajan tässä ohjesäännössä määritellyn ohjelman ehtojen mukaisesti".

11. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että klubin ohjesääntö ja klubiin liittyvät sopimukset ovat monimutkaisia asiakirjoja, joiden keskeisiä ominaispiirteitä ovat seuraavat:

i) Klubi perustettiin 3.10.2003 30 vuodeksi eli 2.10.2033 saakka.

ii) Ohjesääntöön ja siitä osapuolille johtuviin oikeuksiin sekä asianomaisiin sopimuksiin sovelletaan Skotlannin lakia.

iii) MRL on ohjesäännön mukainen perustajajäsen, jonka oikeutena ja velvollisuutena on hoitaa klubin liiketoimintaa ja muuta toimintaa, hallinnoida ohjelmaa ja suorittaa kaikkia tähän tarkoitukseen tarpeelliseksi katsomiaan tehtäviä.

iv) Jokaisella jäsenellä on oikeus yhteen ääneen kutakin hänelle kuuluvaa Points Right -oikeutta kohden.

v) MRL nimitti perustajajäsenenä toimitsijan, jolle se siirsi lokakuun 2003 tienoilla oikeudet, jotka sillä oli kaikkiin aikaosuusasunnoissaan oleviin myymättömiin aikaosuusviikkoihin. Ohjesäännön nojalla MRL sai oikeuden näihin aikaosuusasuntoihin liittyviin Points Right -oikeuksiin. Näitä Points Right -oikeuksia (ja oikeuksia, jotka koskevat mitä tahansa MRL:n toimitsijalleen myöhemmin siirtämää asuntoa) MRL voi myydä tavanomaisille jäsenille. Käsite ”Points Right” selitetään jäljempänä vii alakohdassa.

vi) Niistä MRL:n asiakkaista, jotka hakevat klubin jäsenyyttä ja jotka täyttävät soveltuvin osin jäsenyysehdot, tulee vaihto-ohjelman tavanomaisia jäseniä. He hankkivat Points Right -oikeuksia joko ostamalla niitä MRL:ltä (kuten edellä todettiin) tai luovuttamalla toimitsijalle oikeuksia kiinteisiin aikaosuusviikkoihin (kuten jäljempänä viii alakohdassa kerrotaan).

vii) Ohjesäännön mukaan MRL määrittää arvon kaikille jäsenten käytössä olevalle aikaosuusviikoille. Arvot ilmaistaan pisteinä, joita annetaan tietty määrä loma-asunnon sijainnin, tason ja tyypin sekä vuodenajan mukaan. Jäsenet saavat Points Right -oikeuksiensa perusteella

vuosittain tietyn määrän pisteitä. He voivat lunastaa kyseisenä vuonna nämä oikeudet majoittumalla valitsemaansa loma-asuntoon haluamanaan ajankohtana omien pisteidensä enimmäismäärän rajoissa. Ilmaus "Points Right" tarkoittaa jäsenillä olevaa oikeutta saada vuosittain pisteitä siten, että he voivat kyseisen vuoden kuluessa käyttää oikeuttaan majoittua loma-asuntoon. Tämän jäsenillä olevan pisteiden lunastusoikeuden edellytyksenä on, että loma-asunto on tuolloin heidän saatavillaan siinä lomakylässä, jossa he haluavat oleskella.

viii) Niiden, jotka haluavat liittyä vaihto-ohjelman jäseniksi, ei tarvitse maksaa ensin liittymismaksua, mutta heidän on tavanomaisina jäseninä hankittava Points Right -oikeuksia. He voivat hankkia niitä kahdella eri tavalla. Ensinnäkin jäsen voi ostaa Points Right -oikeuksia MRL:ltä (tällä hetkellä yksi Points Right -oikeus maksaa 2,50 Englannin puntaa, mutta niitä myydään ajoittain mainontatarkoituksessa tarjoushintaan). Asiakas suorittaa hankintansa tekemällä MRL:n kanssa Points Sales -sopimuksen (Points Sales Contract). Toiseksi ohjelman jäsen voi saada Points Right -oikeuksia joko 1) luovuttamalla toimitsijalle MRL:ltä aiemmin ostamiaan aikaosuusviikkoja, tai 2) maksamalla lisämaksun (enhancement fee). Edellä mainitusta kahdesta Points Right -oikeuksien hankkimistavasta jälkimmäinen voidaan suorittaa kahdella eri tavalla. Jäsen, jolla on ennestään oikeus MRL:n aikaosuusasuntoon, voi tuoda oman loma-asuntonsa vaihto-ohjelmaan tekemällä MRL:n kanssa lisäetusopimuksen (enhancement contract), jolloin hän saa Points Right -oikeuksia, jotka perustuvat tähän aikaosuusasuntoon. Vaihtoehtoisesti jäseneksi haluava henkilö, jolla ei ole vielä omia aikaosuusviikkoja, voi tehdä MRL:n kanssa edelleenmyynti- ja lisäetusopimuksen (resale and enhancement contract), jolloin hän samanaikaisesti sekä hankkii aikaosuusviikkoja että tuo niitä vaihto-ohjelmaan. Jäsenet, jotka ovat tehneet jommankumman edellä mainituista sopimuksista, ovat niin sanottuja lisäetujäseniä (enhanced members). Nämä henkilöt ovat tavanomaisten jäsenten erityinen alalaji. Lisäetujäsenillä säilyy oikeus siihen, että he voivat käyttää aikaosuusviikkonsa tiettynä vuonna, mutta tätä oikeutta on käytettävä kunakin vuonna kahden ensimmäisen kuukauden aikana. Jos jäsenet päättävät olla käyttämättä aikaosuusviikkojaan, he saavat niitä vastaavan määrän pisteitä, joita he voivat käyttää toiseen vaihto-ohjelman piirissä olevaan, samanarvoiseen loma-asuntoon, ja heidän toimitsijalle luovuttamiaan aikaosuusviikkoja voi käyttää kuka tahansa muu jäsen, joka haluaa mahdollisesti lunastaa omat pisteensä ja varata loma-asunnon omaan käyttöönsä näiksi viikoiksi.

ix) Tavanomaiset jäsenet sitoutuvat lisäksi maksamaan vuosittaisen hallinnointimaksun, joka vastaa heillä olevia Points Right -oikeuksia, sekä loma-asunnon varaamiseen liittyvän käsittelymaksun lunastaessaan pisteensä. Maksu maksetaan MRL:lle Skotlantiin.

x) Tavanomaiset jäsenet voivat ostaa MRL:ltä lisää Points Right -oikeuksia milloin tahansa.

xi) Ohjesäännön mukaan MRL voi tehdä järjestelyn, jonka mukaan jäsenet voivat vaihtaa pisteitä majoitukseen MRL:n hallinnoimissa hotelleissa tai muihin etuihin. Käytännössä MRL on järjestänyt vaihdon niin, että jäsenet voivat olla lunastamatta aikaosuusasuntoon majoittumiseen oikeuttavat pisteensä ja esittää sen sijaan aikaisintaan 10 kuukautta aiemmin hakemuksen sitä, että pisteet vaihdetaan kolmen, neljän tai seitsemän yön pituiseen majoitukseen yhdessä MRL:n yli 70 hotellista niiden saatavuudesta riippuen. Varaukseen vaadittava pistemäärä vaihtelee sen mukaan, mikä on järjestelmässä mukana olevien hotellien luokittelujärjestys. Sen jälkeen, kun MRL on hyväksynyt varauksen, se on velvollinen vastaamaan hotellille majoituskustannuksista.

xii) Ohjesäännön mukaan jäsenet voivat säästää heiltä jonain vuonna käyttämättä jäävät pisteet ja käyttää ne seuraavana vuonna, jos he esittävät tätä koskevan pyynnön. He voivat säästää kaikki pisteensä, jos tätä koskeva pyyntö esitetään viimeistään yhdeksän kuukautta ennen kuluvan vuoden loppua, ja enintään 50 prosenttia pisteistä, jos sitä koskeva pyyntö esitetään kolmesta yhdeksään kuukautta ennen vuoden loppua.

xiii) Ohjesäännön mukaan jäsenten tehdessä varauksen, johon vaaditaan enemmän pisteitä kuin heillä on kyseisenä vuonna Points Right -oikeuksia käytössään, he voivat viimeistään kolme kuukautta ennen kuluvan vuoden loppua lainata pisteitä seuraavan vuoden pisteistään. Tällöin heidän on varausta tehdessään maksettava seuraavan vuoden arvioitu hallinnointimaksu.

xiv) Lisäksi MRL voi ohjesäännön mukaan tehdä järjestelyn, jonka mukaan jäsenet voivat osallistua MRL:n ulkopuolisiin (eli kolmansien osapuolten tarjoamien) aikaosuuksien vaihto-ohjelmiin ja olla sellaisten jäseniä. MRL on luonut yhteydet yhteen tällaiseen ohjelmaan, joka tunnetaan nimellä Interval International. Vaihto-ohjelmaan liittyessään jäsenet saavat Interval Internationalin jäsenyyden kahdeksi vuodeksi ilman erillistä maksua. Tämän jälkeen jäsenet voivat säilyttää Interval Internationalin jäsenyyden erillissopimuksella omalla kustannuksellaan. Interval Internationalin jäsenyys antaa klubin jäsenille oikeuden vaihtaa vaihto-ohjelman puitteissa aikaosuusviikot, joiden osalta he ovat lunastaneet minä

tahansa vuonna pisteensä, majoitukseen, jonka Interval Internationalin muut jäsenet ovat tuoneet toisten käyttöön. Ohjesäännön mukaan MRL:llä on oikeus irtisanoa mahdollisesti sovittu osallistuminen ulkopuoliseen aikaosuusohjelmaan tai oikeus muuttaa osallistumista koskevaa sopimusta.

xv) MRL voi milloin tahansa poistaa vaihto-ohjelmasta mitkä tahansa toimitsijalle siirtämänsä aikaosuusviikot (ks. edellä v alakohta). MRL:n on kuitenkin varmistettava, että loma-asuntoja on aina riittävästi tarjolla kaikkien sillä itsellään ja sen tavanomaisilla jäsenillä olevien Points Right -oikeuksien tyydyttämiseksi. Lisäksi MRL:llä on oikeus määritellä loma-asuntojen pisteytys ja muuttaa sitä ja se voi myös muuttaa pisteiden ja Points Right -oikeuksien nimellisarvoa lisäämällä tai vähentämällä niiden lukumäärää samassa suhteessa toisiinsa nähden, kunhan ne säilyttävät arvonsa.

IV Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12. Nyt esillä oleva riita koskee MRL:n aikaosuusliiketoimintansa osana suorittamien palvelujen asianmukaista luokittelua niiden arvonlisäverollisuuden määrittämiseksi. Riita koskee myös näiden palvelujen suorituspaikkaa.

13. Riita sai alkunsa HMRC:n maaliskuussa 2004 tekemästä päätöksestä, jonka mukaan Points Right -suorituksia on pidettävä klubin jäsenyyteen liittyvien etujen muodossa tapahtuvina verollisina liiketoimina. Lisäksi HMRC katsoi, että suorituspaikka on Yhdistynyt kuningaskunta.

14. MRL nosti VAT and Duties Tribunal, Edinburgissa (jäljempänä VAT Tribunal) kanteen HMRC:n päätöksestä. VAT Tribunal kuuli todistajia ja otti huomioon asianosaisten esityksen riidattomista tosiseikoista sekä otti vastaan asianosaisten suulliset lausumat 24.4.2006. Se antoi 16.6.2006 lopullisen tuomionsa, jossa se hylkäsi MRL:n kanteen.

15. Tämän jälkeen MRL valitti kansalliseen tuomioistuimeen. Mainittu tuomioistuin päätti asianosaisia kuultuaan pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

”1) Kun MRL tekee klubin ohjesäännön ja klubiin liittyvien sopimusten mukaisesti sellaisia sopimusperusteisten oikeuksien (jäljempänä Points Right -oikeudet) luovutuksia, jotka oikeuttavat ostajan saamaan pisteitä, joilla voidaan vuosittain lunastaa mahdollisuus majoittua MRL:n lomakylissä sijaitseviin

aikaosuusasuntoihin ja käyttää näitä asuntoja, onko tätä suoritusta pidettävä

a) kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa (nykyisin direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa) tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena vai

b) klubin jäsenyyteen liittyvänä suorituksena vai

c) jonakin muuna suorituksena?

2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että

a) joissakin tapauksissa sopimusperusteinen oikeus hankitaan sitä vastaan, että asiakas tallettaa MRL:lle hänellä ennestään olevan oikeuden aikaosuusmajoitukseen tietyssä paikassa yhden tai useamman kiinteän viikon ajan,

b) asiakas voi tiettynä vuonna päättää olla lunastamatta jokaisen majoittautumisoikeutensa osalta kokonaan tai osittain senvuotisia pisteitään ja voi sitä vastoin päättää kartuttaa seuraavan vuoden pisteitään tai voi kartuttaa ohjelman kunkinvuotisista sopimusehdoista riippuen kyseisen vuoden pisteitään 'lainaamalla' seuraavan vuoden pisteistään,

c) loma-asuntojen renkaaseen kuuluvat kiinteistöt voivat muuttua sinä aikana, joka jää Points Right -oikeuksien hankinta-ajankohdan ja sen ajankohdan väliin, jolloin pisteet lunastetaan loma-asuntoon majoittautumisoikeuden käyttämiseksi,

d) palvelun suorittaja voi muuttaa pistemäärää, johon asiakkaalla on kunakin vuonna oikeus, ohjelmaan kuuluvien sopimusehtojen puitteissa,

e) valittaja voi halutessaan tehdä järjestelyn, jonka mukaan Points Right -oikeuksien haltijat voivat osallistua ulkopuoliseen aikaosuuksien vaihto-ohjelmaan,

f) valittaja voi halutessaan tehdä järjestelyn, jonka mukaan Points Right -oikeuksien haltijat voivat vaihtaa pisteitään majoitukseen valittajan

hallinnoimissa hotelleissa tai muihin valittajan tarjoamiin etuihin?

3) Kun verovelvollinen henkilö tekee ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä kuvattuja palvelusuorituksia,

a) ovatko nämä palvelut kuudennen arvonlisäverodirektiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa (nykyisin direktiivin 2006/112 45 artiklassa) tarkoitettuja 'kiinteään omaisuuteen' liittyviä palveluja?

b) jos kolmannen kysymykseen a kohtaan vastataan myöntävästi: siinä tilanteessa, että klubin jäsenet voivat käyttää sopimusperusteisia oikeuksiaan aikaosuusmajoitukseen useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa eikä suoritushetkellä ole tiedossa, mitä majoitusta he aikovat käyttää, kuinka suorituspaikka on määritettävä?"

V Oikeudenkäynti unionin tuomioistuimessa

16. Ennakkoratkaisupyyntö, joka on päivätty 10.7.2009, saapui unionin tuomioistuimeen 14.7.2009.

17. MRL, Yhdistyneen kuningaskunnan, Portugalin tasavallan ja Helleenien tasavallan hallitukset sekä komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa mainitussa määräajassa.

18. MRL:n edustaja, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Helleenien tasavallan hallitusten edustajat sekä komission edustaja esittivät suullisia huomautuksia 10.6.2010 pidetyssä istunnossa.

VI Asianosaisten pääasialliset perustelut

19. Ennakkoratkaisukysymykset voidaan ennakkoratkaisupyyntöä järkevästi arvioiden jakaa periaatteessa kahteen osa-alueeseen. Ensimmäinen osa-alue koskee MRL:n suorittamien palvelujen asianmukaista luokittelua ja merkityksellisten arviointiperusteiden määrittämistä. Toinen osa-alue koskee kiinteän omaisuuden vuokrasta koskevan verovapautuksen mahdollista sovellettavuutta.

A *Kyseessä olevien palvelujen luokittelu*

20. MRL:n mukaan sen palveluja pisteohjelmassa, jonka mukaan ostajille annetaan mahdollisuus vaihtaa Points Right -oikeuksia aikaosuusasuntoihin kohdistuviin käyttöoikeuksiin, on pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna vuokrauksena. Toissijaisesti ne voidaan luokitella kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetuiksi kiinteään omaisuuteen liittyviksi palveluiksi, mutta ei missään tapauksessa klubin suorittamiksi palveluiksi.

21. Portugalin hallitus katsoo, että mikäli lomaklubin jäsen siirtää tietyn rahasumman klubille tai siirtää oman aikaosuusasunnon käyttöoikeutensa tiettyä pistemäärää vastaan, tämä rahasumma tai aikaosuusasunnon käyttöoikeus on vastike vastikkeellisesta palvelusta, joka perustuu lomakylässä tarjottavaan majoitukseen, riippumatta siitä, omistaako lomakylän klubi itse vai jokin kolmas osapuoli, joka laskuttaa klubia majoituspalveluista.

22. Kreikan hallitus katsoo, että kyseessä olevat palvelut pisteohjelmassa, jonka mukaan ostajille annetaan mahdollisuus vaihtaa Points Right -oikeuksia aikaosuusasuntoihin kohdistuviin käyttöoikeuksiin, on luokiteltava majoituspalveluiksi, jotka suoritetaan kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritellyllä tavalla tai vastaavalla alalla kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan mukaisesti. Niitä ei sitä vastoin voida luokitella verosta vapautettuun vuokraustoimintaan kuuluviksi.

23. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ei sovelleta esillä olevaan palveluun. Sen mielestä on välttämätöntä pitäytyä rajoittavassa tulkinnassa oikeuskäytännössä kehitettyjen periaatteiden ja arvonlisäverojärjestelmän vaatimusten mukaisella tavalla. Tällaisia periaatteita on sovellettava erityisesti kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsitteeseen. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan unionin tuomioistuin on todennut tälle palvelulle olevan ominaista, että kiinteistön omistaja antaa vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden käyttää kiinteistöään ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä. Oikeuskäytännön periaatteista Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus toteaa, että kaikki kulloistakin palvelua koskevat seikat on otettava huomioon verollisen palvelun luonteen arvioimiseksi. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus pitää pääasian osalta kyseenalaisena sitä, voidaanko MRL:n liiketoimintamallia pitää kiinteän omaisuuden vuokrauksena. Se perustelee näkemystään sillä, että pisteiden hankinta-ajankohtana ei voida vielä määritellä majoituspaikkaa, majoituksen kestoa eikä edes aikaosuusasunnon käyttöoikeutta. Sopimuspuolet eivät tässä vaiheessa vielä tiedä majoitustyyppiä, joten

pisteiden hankkiminen ei ole yhteydessä tiettyyn kiinteistöön.

24. Tämän vuoksi Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus päättelee, että ensimmäisen kysymyksen a kohtaan on vastattava kieltävästi. Se katsoo, että kyseessä on arvonlisäveron alainen palvelu, joka suoritetaan osana klubin jäsenyyttä.

25. Komission mukaan rahaa, joka maksetaan palvelusta, joka perustuu aikaosuusasuntoihin kohdistuvien käyttöoikeuksien välittämiseen Points Right -oikeuksien saamista vastaan, ei voida pitää klubin jäsenyyteen liittyvänä maksuna. Komissio katsoo, että asiakas ei maksa ollakseen klubin jäsen vaan saadakseen oikeuden käyttää vuosittain MRL:n kiinteistöjä, joissa hänellä aikaosuus. Kyseessä olevan palvelun suorituspaikka on loogisesti määritettävä näiden etujen perusteella.

26. Komissio katsoo, että mikäli Points Right -oikeuksia vaihdetaan aikaosuusasuntoihin kohdistuviin käyttöoikeuksiin, ne selvästikin liittyvät riittävän suorasti tiettyyn kiinteistöön. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan tästä palvelusta saatavat tulot ovat arvonlisäveron alaisia kiinteistön sijaintipaikassa. Näin ollen Points Right -oikeuksien haltijoiden käyttöön asetettavan kiinteistön maantieteellinen sijainti ratkaisee sijaintipaikan.

27. Komissio päättelee, että Points Right -oikeuksien välittämiseen MRL:n ohjelman kaltaisen ohjelman osana on sovellettava samoja arvonlisäverolainsäädännön säännöksiä kuin palveluun, joka koskee Points Right -oikeuksien muuntamista. Points Right -oikeuksien muuntaminen vastikkeena sellaisen tietyn kiinteistön käytölle, johon asianosaisella on aikaosuusasuntoihin kohdistuvia käyttöoikeuksia, on komission mukaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu kiinteään omaisuuteen liittyvä palvelu.

B *Verotuspaikka ja verovapautuksen mahdollisuus*

28. MRL:n mukaan ensimmäisessä ja toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä kuvatut palvelut ovat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja ”kiinteään omaisuuteen liittyviä” palveluja. MRL toteaa kolmannen kysymyksen b kohdasta, että suorituspaikka on määritettävä eri tavoin riippuen siitä, onko kyse suorituksista lisämaksujen maksamista vastaan vai Points Right -oikeuksien ostamisesta.

29. MRL esittää, että ensin mainitussa tapauksessa suorituspaikaksi määritettäisiin asiassa RCI Europe annetun tuomion tapaan sen kiinteistön sijaintipaikka, jossa kyseisellä

jäsenellä on aikaosuus. MRL katsoo, että toisessa tapauksessa kiinteä omaisuus, johon palvelu liittyy, on MRL:n koko majoituskanta Points Right -oikeuksien ostohetkellä, sellaisena kuin se on siirretty toimitsijalle tarjolla olevien aikaosuusviikkojen hallinnointia varten.

30. Kun otetaan huomioon, että MRL:n majoituskanta sijaitsee kahdessa jäsenvaltiossa (Espanja ja Yhdistynyt kuningaskunta), MRL pitää suoritusten jakamista tarkoituksenmukaisena. Niinpä MRL esittääkin sellaisen jakomenetelmän käyttöön ottamista, jossa lähtökohtana on Points Right -oikeuksien myyntihetkellä kummassakin jäsenvaltiossa kertyneet varat kiinteistöjen muodossa. MRL:n mukaan tämä jakomenetelmä ei ole uusi, ja tilanne on rinnastettavissa Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen kiinteistönvälittäjän tilanteeseen; tämä välittäjä myy kiinteistöjä, joista toiset sijaitsevat Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja toiset Espanjassa. Hän voi myydä koko kiinteistökannan yhdelle ainoalle ostajalle yhteishintaan. Tällöin kiinteistönvälittäjän on MRL:n mukaan tehtävä veroilmoitus kummassakin maassa saatujen vastikkeiden tasapainotetun jaon perusteella.

31. Portugalin hallituksen mukaan se, että maksuja suoritetaan ja oikeuksia siirretään ennen kuin asiakas määrittää kyseessä olevan lomakylän, ei voi vaikuttaa verotuspaikkaan. Verotettavan tapahtuman eli tulevan palvelun ratkaisevat osatekijät ovat tiedossa vasta silloin, kun lomakylä, johon asiakas majoittuu, määritetään. Portugalin hallitus katsoo, että MRL voi vasta tästä ajankohdasta lähtien määrittää kyseessä olevan palvelun verooikeuden kannalta tyhjentävästi ja laskea kulloisenkin veron. Koska palvelu katsotaan suoritetuksi vasta silloin, kun kyseessä oleva lomakylä, jossa majoituspalvelut suoritetaan, määritetään, suorituspaikasta ei voi olla epäilystäkään.

32. Kyseessä olevien palvelujen arviointi sekä niiden oikeudellisen luonteen että verotuspaikan osalta varmistaa, että tosiasiallinen verotus tapahtuu siellä, jossa palvelu myös käytetään. Toisenlainen arvio – ennen muuta Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaisten esittämä arvio – estäisi sen, että näistä majoituspalveluista saatavat tulot verotetaan siinä jäsenvaltiossa, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan ja käytetään.

33. Tämän vuoksi Portugalin hallitus päättelee, että kolmannen kysymyksen a ja b kohtaan on vastattava, että MRL:n suorittamien palvelujen suorituspaikka on kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti paikka, jossa kyseinen lomakylä sijaitsee; verotuspaikka määritetään vasta sitten ja verosaatava syntyy vasta sitten, kun verotettavan tapahtuman kaikki ratkaisevat osatekijät eli myös se nimenomainen lomakylä, johon asiakas majoittuu, ovat tiedossa.

34. Kreikan hallituksen mukaan ei ole epäilystäkään siitä, että aikaosuusasuntoihin

kohdistuvat käyttöoikeudet ovat kiinteään omaisuuteen liittyviä oikeuksia ja että niiden välittäminen sekä niiden vaihtomahdollisuuden antaminen ovat kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja, kuten asiassa RCI Europe annetun tuomion 39 kohdassa todetaan. Näin ollen kolmannen kysymyksen a kohtaan on sen mukaan vastattava myöntävästi, toisin sanoen siten, että verovelvollisen kahdessa ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä kuvaamat palvelut ovat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja.

35. Kreikan hallitus esittää, että kolmannen kysymykseen b kohtaan vastataan siten, että niissä tapauksissa, joissa klubin jäsenet voivat käyttää sopimusperusteisia oikeuksiaan käyttämällä aikaosuusasuntoa ja joissa palvelun suoritushetkellä ole tiedossa, mikä loma-asunto on kyseessä, ensimmäisessä ja toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä mainittujen palvelujen suorituspaikka on kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan mukaisesti paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikka tai pysyvä asuinpaikka.

36. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan Points Right -oikeuksien myöntäminen ei liity riittävällä tavalla tiettyyn kiinteään omaisuuteen, jotta kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohtaa voitaisiin soveltaa siihen. Jo se, että kyseessä oleva kiinteistö ei ole tiedossa eikä kenties Points Right -oikeuksien myöntämishetkellä ole MRL:n valikoimassa, osoittaa, että tämän palvelun ja loppujen lopuksi käytettävän kiinteistön välillä ei ole riittävää yhteyttä. Tämän käsityksen vahvistaa se, että Points Right -oikeuksien haltijalle pidätetään oikeus päättää näiden Points Right -oikeuksien käytöstä tai niiden vaihtamisesta muihin etuihin. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan ei ole kohtuutonta kiistää kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan sovellettavuutta, varsinkin kun Points Right -oikeuksien myöntämisen ja kiinteistön myöhemmän käytön välillä ei ole riittävää yhteyttä. Tämän vuoksi kolmannen kysymyksen a kohtaan on vastattava kieltävästi.

37. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan ei ole mahdollista nähdä yhtäläisyyttä esillä olevan asian ja asian RCI Europe välillä. Toisin kuin jälkimmäisessä asiassa MRL:n tavoitteena ei ole luoda palvelujen suorittamisen yhteydessä järjestelmää olemassa olevien aikaosuusasuntoihin kohdistuvien käyttöoikeuksien vaihtamiseksi. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että mahdollisuutta käyttää loma-asuntorengasta ei tarjota liitännäisenä osatekijänä, kuten asianlaita oli asiassa RCI Europe. Asia on pikemminkin päinvastoin, sillä tämä mahdollisuus on MRL:n liiketoiminnan ainoa tavoite.

38. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää, että kolmannen kysymyksen a kohtaan vastataan kieltävästi ja sen vuoksi kolmannen kysymyksen b kohtaa ei käsitellä sen

tarkemmin. Se kuitenkin huomauttaa, että kyseisessä ennakkoratkaisukysymyksessä kuvatut vaikeudet osoittavat, että Points Right -oikeuksien myöntämisen ja asuntojen myöhemmän käytön välillä ei ole mitään yhteyttä ja että siten kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan soveltaminen johtaa yksinkertaiseen ja kohtuulliseen tulokseen, kun taas 9 artiklan 2 kohtaa sovellettaessa näin ei käy.

39. Komissio puoltaa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamista, sillä se näkee riittävän yhteyden Points Right -oikeuksien myöntämisen ja tietyn kiinteän omaisuuden välillä. Lisäksi se toteaa, että mikäli kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan yleistä sääntöä sovellettaisiin, taloudellisen toimijan olisi helppoa välttyä arvonlisäverovelvollisuudesta organisoimalla liiketoimintansa klubin muotoon ja sijoittamalla kotipaikkansa yhteisön arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle.

40. Komission mielestä verovapautus 13 artiklan B kohdan b alakohdan perusteella on tuskin puolustettavissa. Lisäksi jäsenvaltioilla on komission mukaan huomattavasti harkintavaltaa poikkeussäännöksen soveltamisalan määrittämisessä, sillä mainitun säännöksen viimeisen virkkeen mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista. Unionin tuomioistuin on todennut, että tämä säännös antaa jäsenvaltioille mahdollisuuden laatia yleinen sääntö, jolla kiinteän omaisuuden vuokrauksesta tehdään arvonlisäveron alainen, mutta toisaalta mahdollisuuden säätää tästä säännöstä poikkeus, jonka myötä ainoastaan asumiseen tarkoitetun kiinteän omaisuuden vuokraus vapautetaan arvonlisäverosta.

41. Tämän vuoksi komissio päättelee, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta ei estä jäsenvaltiota sulkemasta palvelua verovapautuksen ulkopuolelle, mikäli kyseinen palvelu perustuu lomamajoituksen järjestämiseen ja on lyhytkestoista.

VII Oikeudellinen arviointi

A *Alustavia huomautuksia*

1. Liiketoimen suorituspaikan yhdenmukaisen määrittämisen tarpeellisuus

42. MRL:n ja HMRC:n välinen riita keskittyy verollisen liiketoimen suorituspaikkaa koskevaan kysymykseen. Tähän kysymykseen annettavasta vastauksesta riippuu puolestaan se, kuuluuko MRL:n liiketoimintansa yhteydessä saama liikevaihto Yhdistyneen kuningaskunnan vai Espanjan veroviranomaisten verotustoimivaltaan.

43. Arvioitaessa rajatylittäviä palveluita liikevaihtoveron kannalta palvelujen suorituspaikkaa koskevilla säännöksillä on keskeinen merkitys, sillä kansallisen arvonlisäverolainsäädännön sovellettavuutta koskeva kysymys ratkaistaan niiden perusteella.[10] Koska arvonlisäverojärjestelmän soveltamisala kattaa sellaiset tavaroiden luovutukset ja palvelut, joita yrittäjä suorittaa kotimaassa vastiketta vastaan yritystoimintansa yhteydessä, ainoastaan kotimaassa sijaitseva liiketoimen suorituspaikka mahdollistaa kansallisen arvonlisäverolainsäädännön soveltamisen.

2. Liiketoimen suorituspaikkaa koskevat perusperiaatteet

44. Mikäli jokaisessa kansallisessa verolainsäädännössä yhdistettäisiin suorituspaikan määrittämiseen erilaisia edellytyksiä, aiheutettaisiin sekä kaksinkertaista verotusta että myös verottamatta jättämistä. Juuri tästä näkökulmasta yhdenmukaisella suorituspaikan määrittämisellä on yhteismarkkinoiden sisällä erityinen merkitys.[11] Suorituspaikkaa koskevilla kuudennen direktiivin säännöksillä pyritään sen johdanto-osan seitsemännen perustelukappaleen mukaan rajaamaan yksittäisten jäsenvaltioiden verotusvalta siten, että vältetään toimivaltaristiriidat.[12] Unionin laajuisen verotuksellisen yhtymäkohdan yhdenmukaisella vahvistamisella pyritään edistämään kansallisen arvonlisäverolainsäädännön soveltamisalan asianmukaista rajaamista.[13]

45. Jäsenvaltioiden välisiä toimivaltaristiriitoja voidaan välttää mahdollisimman yksinkertaisilla ja yksiselitteisillä säännöksillä, jolloin lainsäätäjän kannalta on ajateltavissa erilaisia yhtymäkohtia sen mukaan, annetaanko etusija yrityksen kotipaikan periaatteelle vai määränpäämaaperiaatteelle. Ensin mainitun periaatteen mukaan yhtymäkohtana

10 – Näin totean myös Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien, 1997, s. 121. Ks. myös Terra, B. ja Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, nide 1, s. 497, jonka mukaan liiketoimen suorituspaikkaa koskevilla opeilla ei ole mitään merkitystä sellaisissa tapauksissa, joissa liiketoimi kuuluu yhden ja saman kansallisen verotusvallan piiriin. Heti kun verotusvalta on usealla kansallisella veroviranomaisella esim. sen vuoksi, että tavarat siirretään jonkin toisen jäsenvaltion alueelle tai palveluja suoritetaan henkilölle, jonka kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, ei ole yksiselitteisesti pääteltävissä, onko liiketoiminta tapahtunut tietyn valtion alueen sisällä vai ulkopuolella. Liiketoimen suorituspaikan määrittäminen on ratkaisevaa siihen kysymykseen vastaamiseksi, onko arvonlisävero kannettava ja mikä arvonlisävero on kannettava.

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

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

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

on paikka, jossa palvelujen suorittajalla on liiketoiminnan kotipaikka, kun puolestaan jälkimmäisen periaatteen mukaan palvelun suorituspaikka vahvistetaan siksi paikaksi, jossa todennäköinen kulutus tai palveluista saatavien tulojen käyttö tapahtuu.

46. Koska yhteisön lainsäätäjä oli tietoinen siitä, että molemmilla periaatteilla on sekä etuja että haittoja yhteismarkkinoiden toiminnan kannalta, se päätyi suorituspaikkaa koskevien kuudennen direktiivin säännösten osalta sekamuotoiseen lähtökohtaan,[14] jossa 9 artiklan 1 kohdassa säädetään lähtökohtaisesti siitä, että palvelujen suorituspaikkana on palvelun suorittajan yrityksen kotipaikka. Se on kuitenkin tehnyt tästä periaatteesta 2 kohdassa lukuisia pakottavia poikkeuksia, joilla rajataan voimakkaasti 1 kohdan soveltamisalaa ja tehdään kuudennen direktiivin mukaisesta kotipaikan periaatteesta itsestään poikkeus.[15] Lisäksi direktiivissä on erityissäännöksiä, joissa otetaan huomioon tiettyjen liiketoimien erityispiirteet.

3. Ennakkoratkaisukysymysten uudelleenjärjestelyn tarpeellisuus

47. Ennakkoratkaisukysymykset on laadittu siten, että niissä pohjimmiltaan määrätään asioiden tarkastelujärjestyksestä. Kuten kuitenkin alussa totesin, niillä pyritään selvittämään lähinnä kolme pääasiallista oikeuskysymystä, joiden puolestaan voidaan katsoa kuuluvan kahteen keskenään erilaiseen aihepiiriin. Ensinnäkin kysymys on kyseessä olevan palvelun asianmukaisesta luokittelusta verolainsäädännön mukaan sekä liiketoimen suorituspaikan määrittämisestä. Toiseksi halutaan tietää, sovelletaanko pääasiaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa. Selkeyden vuoksi ennakkoratkaisukysymykset on järjesteltävä uudelleen arvonlisäverolainsäädännön rakennetta vastaavasti ja niihin on vastattava ehdottamassani järjestyksessä.[16]

48. Tämän vuoksi määrittelen ensin asian kannalta merkityksellisen suorituksen, joka muodostaa riidanalaisen palvelun ja on näin

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

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

16 – Unionin tuomioistuimella on oikeus tarvittaessa muotoilla sille esitetyt kysymykset uudelleen, jotta se voi antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan riidan. Ks. asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok., s. I-6325, 32 kohta); asia C-88/99, Roquette Frères, tuomio 28.11.2000 (Kok., s. I-10465, 18 ja 19 kohta) ja asia C-87/97, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, tuomio 4.3.1999 (Kok., s. I-1301, 16 kohta).

ollen siitä saadun liikevaihdon verotuksen peruste. Sitten määritän liiketoimen suorituspaikan kuudennen direktiivin säännösten perusteella. Lopuksi tarkastelen sitä, onko MRL:n suorittama palvelu vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta.

B *Kyseessä olevien palvelujen ja suorituspaikan luokittelu*

1. Vastavuoroisen suhteen tarpeellisuus

49. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta –– palvelujen suorituksesta”. Kuten unionin tuomioistuin on jo todennut, palvelu on suoritettu ”vastikkeellisesti” kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla vain, jos palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta. [17]

17 – Ks. tästä asia C-16/93, Tolsma, tuomio 3.3.1994 (Kok., s. I-743, 14 kohta); asia C-172/96, First National Bank of Chicago, tuomio 14.7.1998 (Kok., s. I-4387, 26–29 kohta) ja asia C-174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002 (Kok., s. I-3293, 39 kohta).

50. ”Kyseessä olevan palvelun luokittelun ensimmäisenä vaiheena on asian kannalta merkityksellisen suorituksen selvittäminen siten, että palvelu asetetaan vastavuoroiseen suhteeseen suoritettavan vastasuorituksen kanssa. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, kyseessä olevalla MRL:n palvelulla tarkoitetaan ’sopimusperusteisten oikeuksien suorituksia Points Right -oikeuksina, jotka oikeuttavat ostajan saamaan pisteitä, joilla voidaan vuosittain lunastaa mahdollisuus majoittua MRL:n lomakylissä sijaitseviin aikaosuusasuntoihin ja käyttää näitä asuntoja’. Tämän kuvauksen perusteella ei kuitenkaan sen yleisluonteisuuden vuoksi voida todeta suorituksen ja palvelun välistä suhdetta täsmällisesti.”

2. Erilaiset vastiketyypit

51. Vaikuttaa siltä, että tehokkain tapa tutkia MRL:n palveluja on tehdä eräänlainen vastakohtaispäätelmä niiden eri vastikkeiden perusteella, joita se perii asiakkailta.

52. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että MRL ei peri asiakkailtaan liittymismaksua mutta edellyttää kuitenkin erilaisten maksujen suorittamista riippuen kulloisestakin jäsenluokasta. Kaikille kolmelle jäsenluokalle on kuitenkin yhteistä se, että tavanomaisilla jäsenillä on velvollisuus maksaa 1) vuosittainen ”hallinnointimaksu”, joka vastaa heillä

olevia Points Right -oikeuksia, ja 2) ”käsittelymaksu” majoituksen varaamisesta, kun he lunastavat pisteensä.

53. Lisäksi on otettava huomioon 3) maksut, jotka peritään Points Right -oikeuksien hankkimisesta joko a) ostamalla niitä (jäljempänä ostomaksut) tai b) asettamalla omia aikaosuusviikkoja käyttöön ja maksamalla ”lisämaksu”. Edellä mainitusta kahdesta Points Right -oikeuksien hankkimistavasta jälkimmäinen voidaan kansallisen tuomioistuimen mukaan suorittaa kahdella eri tavalla. Jäsen, jolla on ennestään oikeus aikaosuusasuntoon, voi tuoda oman kiinteistönsä vaihto-ohjelmaan tekemällä MRL:n kanssa ”lisäetusopimuksen”, jolloin hän saa Points Right -oikeuksia, jotka perustuvat tähän aikaosuusasuntoon. Vaihtoehtoisesti jäseneksi haluava henkilö, jolla ei ole vielä omia aikaosuusviikkoja, voi tehdä MRL:n kanssa ”edelleenmyynti- ja lisäetusopimuksen”, jolloin hän samanaikaisesti sekä hankkii aikaosuusviikkoja että tuo niitä vaihto-ohjelmaan.

54. Ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä käy ilmi, että kansallinen tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta arvioimaan arvonlisäverolainsäädäntöä ainoastaan niiden palvelujen osalta, jotka suoritetaan myöntämällä Points Right -oikeuksia. Kun otetaan huomioon, että ainoastaan lisä- ja ostomaksut ovat yhteydessä tällaisten Points Right -oikeuksien myöntämiseen, jäljempänä tehtävä tarkastelu on rajoitettava näihin kahteen maksutyyppiin.

3. Yksittäisten palvelujen arviointi arvonlisäverolainsäädännön perusteella

a) Lisämaksut

i) Merkityksellisen palvelun luokittelu

55. MRL:n perimiä lisämaksuja on pidettävä vastikkeena osallistumisesta järjestelmään, joka ensinnäkin antaa MRL:n asiakkaille mahdollisuuden vaihtaa aikaosuusviikkoja keskenään. Näille maksuille on ominaista, että ne eivät ensinnäkään liity tietyn vaihtotapahtuman onnistumiseen ja että toiseksi niiden maksaminen on edellytys virtuaaliseen vaihtopörssiin pääsylle. Näin ollen tosiasiallista palvelua ei voida nähdä itse vaihtotapahtumassa vaan se on välttämättä yhdistettävä ajallisesti edeltävään tapahtumaan. Tänä tapahtumana voi olla vain MRL:n antama mahdollisuus aikaosuusviikkojen vaihtamiseen. Lisämaksujen tapauksessa tosiasiallinen

palvelu siis muodostuu omien aikaosuusviikkojen vaihdossa avustamisesta. Tältä osin havaittavissa on tiettyjä yhtäläisyyksiä asiassa RCI Europe lähtökohtana olleen järjestelmän kanssa. Kyseessä olevat maksut ovat – kuten MRL huomauttaa osuvasti [18] – rinnastettavissa RCI Europen perimiin liittymismaksuihin ja jäsenmaksuihin.

56. Tässä yhteydessä on syytä palauttaa mieleen asiassa RCI Europe annetun tuomion 34 kohta, jossa unionin tuomioistuin tarkasteli niiden maksujen luokittelua, joita vaihtopörssin ylläpitäjälle maksetaan. Mainitussa kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että kyseessä olevat liittymismaksut ja vuosittaiset jäsenmaksut ”on katsottava vastikkeeksi osallistumisesta sellaiseen järjestelmään, joka on alun perin suunniteltu sitä varten, että jokainen RCI Europen jäsen voi vaihtaa oikeuksia aikaosuusasunnon käyttöön”. Tämän perusteella unionin tuomioistuin päätteli, että RCI Europen ”suorittama palvelu käsittää vaihdossa avustamisen, ja liittymismaksut ja vuosittaiset jäsenmaksut ovat jäsenen tästä palvelusta maksama vastike”. Tilanne on samankaltainen esillä olevassa asiassa.

57. Näiden kahden järjestelmän välisiin yhtäläisyyksiin ei vaikuta se, että tarkasteltavana olevassa järjestelmässä ei ole välitöntä vaihtoa kahden asiakkaan välillä vaan sen sijaan vaihto tapahtuu hankkimalla Points Right -oikeuksia ja lunastamalla pisteitä. Järjestelmällä on pohjimmiltaan sama päämäärä: aikaosuusviikkojen vaihdossa avustaminen yhteisen, kolmannen osapuolen ylläpitämän foorumin avulla. MRL:n luoma järjestelmä eroaa asiassa RCI Europe tarkastellusta järjestelmästä ainoastaan sikäli, että siinä tarjotaan mahdollisuus liittää aikaosuusviikkoja pisteiksi muunnettuina abstraktiin pistejärjestelmään, minkä jälkeen aikaosuusviikot ovat kaikkien muiden asiakkaiden saatavilla. Pisteet, joihin jokaisella Points Right -oikeuksien haltijalla on oikeus, ilmaisevat tietyn kiinteistön arvon ja toimivat samalla ikään kuin yhteisenä valuuttana, jota asiakkaat käyttävät maksaakseen kiinteistön käyttöön asettamisesta.

ii) Suorituspaikan toteaminen

58. Kun otetaan huomioon edellä esitetyt yhtäläisyydet asian RCI Europen kanssa kulloisenkin ylläpitäjän liiketoimintamallin päämäärän sekä yksittäisten palvelujen tarkoituksen osalta, periaatteessa olisi mahdollista noudattaa myös lisämaksujen osalta samaa lähestymistapaa kuin mainitussa asiassa.

18 – Ks. MRL:n kirjelmän s. 14, 3.32 kohta.

59. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa ensinnäkin edellytetään riittävää yhteyttä palvelun ja kyseessä olevan kiinteän omaisuuden välillä. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tällainen yhteys oli olemassa asiassa RCI Europe vallinneessa tilanteessa. Se totesi kyseisessä asiassa antamansa tuomion 37 kohdassa, että ”oikeudet käyttää aikaosuusasuntoja ovat kiinteään omaisuuteen kohdistuvia oikeuksia ja niiden luovuttaminen vaihdossa vastaavanlaisten oikeuksien saamista vastaan on kiinteään omaisuuteen liittyvä liiketoimi”.

60. Siitä, mitä kiinteää omaisuutta on käytettävä konkreettisena lähtökohtana aikaosuusasuntoihin kohdistuvien käyttöoikeuksien vaihdon tapauksessa, unionin tuomioistuin katsoi, että ”kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, että sellaisen yhteenliittymän suorittamien palvelujen suorituspaikka, jonka liiketoiminta käsittää sen jäsenillä olevien aikaosuusasuntoihin kohdistuvien käyttöoikeuksien vaihdon järjestämisen jäsenten välillä sen näiltä vastikkeena perimiä liittymismaksuja, vuosittaisia jäsenmaksuja ja vaihtomaksuja vastaan, on sen kiinteistön sijaintipaikka, johon kohdistuvan aikaosuuden haltija kyseinen jäsen on”.

61. Tämän lähestymistavan soveltamista pääasiaan voidaan perustella MRL:n välittäjäroolilla asiakkaiden keskinäisissä suhteissa. Samaan tapaan kuin asiassa RCI Europe tarkastellussa liiketoimintamallissa asiakas, joka haluaa vaihtaa aikaosuusviikkonsa toisen asiakkaan aikaosuusviikkoihin, ei ota yhteyttä tähän toiseen asiakkaaseen vaan MRL:ään. Lisäksi tätä lähestymistapaa puoltaa sen palvelun tosiasiallinen tarkoitus, josta lisämaksu suoritetaan. Asiakas, joka suorittaa lisämaksun MRL:lle, ei nimittäin maksa lomapalvelusta vaan aluksi MRL:n palvelusta eli avustamisesta hänen tiettyä kiinteistöä koskevan oikeutensa vaihdossa. Tästä seuraa, että kiinteistö, johon MRL:n palvelu kohdistuu, on kiinteistö, johon vaihtoa haluavalla aikaosuusviikkojen haltijalla on oikeus. Asiassa RCI Europe noudatetun lähestymistavan mukaisesti kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa sovellettaessa on lisämaksun verotuksen yhteydessä käytettävä lähtökohtana asiakkaan tarjoaman kiinteistön sijaintipaikkaa.

b) Ostomaksut

i) Palvelun luokittelu

62. Maksuja Points Right -oikeuksien hankkimisesta peritään sitä vastoin vain tilanteessa, jossa asiakas ei aseta käyttöön omia aikaosuusviikkojaan. Niitä suoritetaan – kuten

MRL esittää [19] – ulkopuolisiin kiinteistöihin kohdistuvien aikaosuusviikkojen konkreettisesta tai tulevasta hankinnasta. Näin ollen on katsottava, että vastaava, MRL:n suorittama palvelu muodostuu Points Right -oikeuksien myöntämisestä ja kiinteistöjen välittämisestä käyttöön.

ii) Suorituspaikan toteaminen

63. Lisämaksuja koskevan lähestymistavan soveltaminen ei tule kyseeseen esillä olevassa tilanteessa, koska asiakkaallahan ei ole käytettävissään omia aikaosuusviikkoja, joita hän voisi tarjota vaihdossa. Näin ollen maksuja ei voida yhdistää ostajan omaan kiinteistöön kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan perusteella.

64. Mainitun direktiivin säännöksen soveltaminen voisi kuitenkin tulla kyseeseen, mikäli yhtymäkohtana käytetään kiinteistöä, jonka asiakas valitsee ja myös saa lunastettuaan pisteensä. Tämä lähestymistapa vastaisi arvonlisäverolainsäädännön periaatteita, varsinkin niin sanottua määränpäämaaperiaatetta, sillä arvonlisävero on kannettava niiden seikkojen mukaisesti, jotka ovat perustana palvelujen suorituspaikkaa koskeville kuudennen direktiivin 9 artiklaan sisältyville säännöksille, mahdollisuuksien mukaan siellä, missä tavarat ja palvelut käytetään. MRL:n suorittaman palvelun käyttäminen kyseessä olevan kiinteistön käytön muodossa tapahtuu luonnollisesti kiinteistön sijaintipaikassa.

65. Sitä vastoin kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa olevan yleissäännön soveltamiseen liittyy se vaara, että talouden toimijat kiertävät kaikkien palveluidensa osalta arvonlisäveron sijoittamalla kotipaikkansa yhteisön arvonlisäveron soveltamisalueen ulkopuolelle. Kuten asiassa RCI Europe annetun tuomion 39 ja 40 kohdasta käy ilmi, yhteisöjen tuomioistuin käytti näitä seikkoja ratkaisunsa perusteina. [20]

66. Koska kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohta sisältää erityissääntöjä, niitä on lex specialis derogat legi generali -periaatteen mukaisesti tutkittava ensin ja edellytysten täyttyessä sovellettava. [21] Sen vuoksi 9 artiklan 1 kohtaan on syytä turvautua vasta sitten, kun yhtymäkohtaa mihinkään kohdekiinteistöön ei ole käytettävissä.

19 – Ks. MRL:n kirjelmän s. 14, 3.33 kohta.

20 – Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia RCI Europe, tuomion 39 ja 40 kohta.

21 – Ks. vastaavasti myös edellä alaviitteessä 11 mainittu Weiermayer, R., s. 134.

– Ensimmäinen lähestymistapa: yhtymäkohtana tietty kiinteistökanta

Vaatimuksena suora liittyminen kiinteään omaisuuteen

67. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamista kuitenkin vaikeuttaa se, että asiakas ei Points Right -oikeuksia hankkiessaan yleensä vielä tiedä, mitkä kiinteistöt ovat saatavana tiettynä vuonna ja mikä on niiden arvo pisteinä. Useat asianosaiset viittaavat tähän seikkaan.[22] Mahdollisuus voittaa tämä vaikeus pragmaattisella ja objektiivisella tavalla olisi – MRL:n ehdotuksen mukaisesti[23] – se, että suorituspaikkaa vahvistettaessa kriteeriksi otettaisiin saatavana oleva majoituskanta Points Right -oikeuksien hankinta-ajankohtana. Koska MRL omistaa kiinteistöjä sekä Espanjassa että Yhdistyneessä kuningaskunnassa, olisi periaatteessa mahdollista kantaa arvonlisävero sen mukaan, kuinka suuri osuus saatavana olevista kiinteistöistä sijaitsee kussakin jäsenvaltiossa, ja maksaa vero sitten näiden jäsenvaltioiden veroviranomaisille. Tämän lähestymistavan etuna olisi verovelvollisuutta koskeva ennakoitavuus ja viime kädessä suurempi oikeusvarmuus yrityksille, jotka suorittavat samankaltaisia palveluja kuin MRL. Oikeusvarmuus tarkoittaa sitä, että asianosaisten on voitava ennakoida yhteisön oikeuden soveltaminen,[24] ja on – kuten julkisasiamies Poiares Maduro tähdensi yhdistetyissä asioissa Optigen ym. 16.2.2005 antamassaan ratkaisuehdotuksessa[25] – nimenomaan vero-oikeuden alalla verotuksen neutraalisuuden[26] ilmenemismuotona olennainen periaate, joka on otettava huomioon asianmukaisella tavalla.

68. Täten samalla täyttyisi kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan oikeudellinen vaatimus ”kiinteään omaisuuteen liittymisestä”, koska haluttu kiinteistö, johon MRL:n palvelu liittyy, käy ilmi suhteellisen hyvin määriteltävissä olevasta saatavana olevien loma-asuntojen renkaasta. Tähän viittaavat myös MRL:n esittämät seikat, joiden mukaan sen käytettävissä on – toisin kuin RCI Europen harjoittaman liiketoimintamallin tapauksessa – vapaiden loma-asuntojen perusvalikoima sen varmistamiseksi, että kaikki asiakkaat tosiasiallisesti voivat lunastaa pisteensä. Jos tämän toteamuksen oletetaan pitävän paikkansa, yhteys kiinteään omaisuuteen on joka tapauksessa varmistettu.

22 – Ks. MRL:n kirjelmän s. 7, 9 ja 22 sekä Yhdistyneen kuningaskunnan kirjelmän s. 8, 20 kohta ja Kreikan hallituksen kirjelmän 23 kohta.

23 – Ks. MRL:n kirjelmän s. 11, 3.22 kohta ja s. 22, 5.10 kohta.

24 – Ks. mm. asia 70/83, Kloppenburg, tuomio 22.2.1984 (Kok., s. 1075, Kok. Ep. VII, s. 513, 11 kohta); asia 348/85, Tanska v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok., s. 5225, 19 kohta); asia C-209/96, Yhdistynyt kuningaskunta v. komissio, tuomio 1.10.1998 (Kok., s. I-5655, 35 kohta); asia C-301/97, Alankomaat v. neuvosto, tuomio 22.11.2001 (Kok., s. I-8853, 43 kohta) ja asia C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004 (Kok., s. I-4243, 34 kohta).

25 – Yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., julkisasiamies Poiares Maduron ratkaisuehdotus 16.2.2005 (tuomio 12.1.2006, Kok., s. I-483, 29 kohta).

26 – Ks. vastaavasti Ridsdale, M., ”Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT”, *EC Tax Review*, 2005, nro 2, s. 87. Myös edellä alaviitteessä 10 mainitut Terra, B. ja Kajus, J., s. 36, viittaavat oikeusvarmuuden periaatteen erityiseen merkitykseen vero-oikeudessa.

Sitä, että kiinteää omaisuutta ei Points Right -oikeuksien hankinta-ajankohtana ole vielä määritelty tarkemmin, ei mielestäni ole syytä pitää haitallisena myöskään suhteessa arvonlisäverolainsäädännön vaatimukseen palvelun ”suorasta yhteydestä” kiinteään omaisuuteen.

yhteydessä perustellusti siihen, että ”liittymisen” liian laaja tulkinta olisi epäasianmukaista, koska jokainen palvelu voi viime kädessä liittyä tavalla tai toisella kiinteään omaisuuteen, joka ymmärretään rajatuksi alueeksi. Todellisuudessa tällainen liittyminen kiinteään omaisuuteen voi palvelusta riippuen olla eri tavoin läheinen tai hallitseva. Pääasiassa nämä epäilykset ovat kuitenkin perusteettomia, koska on kiistatonta, että MRL:n liiketoiminta perustuu kiinteistöjen välittämiseen käyttöä varten.

Suora yhteys palvelun ja vastikkeen välillä

69. On syytä huomata, että unionin tuomioistuin on tähän mennessä pidättäytynyt esittämästä tarkemmin, mitä vaatimuksia tämän liittymisen laadulle ja suoruudelle on asetettava. Se totesi asiassa Heger antamassaan tuomiossa [27] ainoastaan, että vain ne palvelut, joilla on ”riittävän suora yhteys” kiinteään omaisuuteen, kuuluvat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltamisalaan erityisesti sen vuoksi, että tällainen yhteys on ominainen kaikille niille palvelujen suorituksille, jotka on lueteltu kyseisessä säännöksessä. Tällä tavoin unionin tuomioistuin reagoi julkisasiamies Sharpstonin mainitussa asiassa antamassa ratkaisuehdotuksessa [28] esittämiin epäilyksiin yksinomaan tämän säännöksen sanamuotoon perustuvasta tulkinnasta. Julkisasiamies viittasi siinä

70. Tässä lähestymistavassa otettaisiin lisäksi huomioon oikeuskäytännössä tunnustettu ”palvelun välittömyyden” kriteeri. [29] Sen mukaan palvelujen suoritus on verollista ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritetun palvelun ja siitä saadun vastasuorituksen välillä on olemassa suora yhteys. Yksityiskohtaisemmin tarkasteltuna ensimmäisessä ennakkoratkaisukysymyksessä kuvattu palvelu voidaan jakaa kahteen liiketoimeen: 1) Points Right -oikeuksien myyntiin ja 2) sellaisten kiinteistöjen välittämiseen, joihin kohdistuu osa-aikaisia käyttöoikeuksia ja joita asiakas voi käyttää vasta lunastettuaan aiemmin hankittuja Points Right -oikeuksia. Tämän vuoksi on väistämättä kysyttävä, mitä liiketointa on pidettävä konkreettisena lähtökohtana. Kun otetaan huomioon, että pääasiassa liiketoimi

27 – Asia C-166/05, Heger, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7749, 24 kohta).

28 – Edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Heger, julkisasiamies Sharpstonin ratkaisuehdotus 7.3.2006, 31 ja 33 kohta.

29 – Asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988 (Kok., s. 1443, 11 ja 12 kohta) ja edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Tolsma, tuomion 13 kohta.

tapahtuu jo myytäessä Points Right -oikeuksia eikä vasta lunastettaessa niitä, on katsottava, että suora yhteys on olemassa pikemminkin ensin mainitun suorituksen osalta.

Päätelmä

71. Siten voidaan katsoa, että tilanteessa, jossa suoritetaan palveluja myöntämällä Points Right -oikeuksia ostomaksuja vastaan, katsotaan suorituspaikan sijaitsevan niissä jäsenvaltioissa, joissa palvelujen suorittaja ylläpitää kiinteistöjä ajankohtana, jona asiakkaat hankkivat Points Right -oikeuksia. Näin ollen arvonlisävero on kannettava sen mukaan, kuinka suuri osuus saatavana olevista kiinteistöistä sijaitsee kussakin jäsenvaltiossa.

– Toinen lähestymistapa: lähtökohtana pisteiden lunastamisajankohta

72. Vaihtoehtoisesti voitaisiin käyttää toista lähestymistapaa, jossa lähtökohtana ei ole pisteiden myynti vaan sen sijaan toinen liiketoimi, pisteiden lunastaminen. Tällä lähestymistavalla on kuitenkin hyvät ja huonot puolensa, joita on punnittava toisiinsa nähden.

Tätä lähestymistapaa puoltavat seikat

73. Tämän lähestymistavan etuna on ensinnäkin se, että MRL:n suorittaman palvelun ja konkreettisen kiinteän omaisuuden välille luodaan selkeä yhteys. Siten lähtökohtana ei ole tarpeen käyttää abstraktia, tarkemmin määrittelemätöntä kiinteistöä ylläpitäjän loma-asuntorenkaassa.

74. Ensimmäistä lähestymistapaa vastaan puolestaan voitaisiin esittää väite, jonka mukaan siinä ei oteta huomioon sitä, että asiakas ei suorita ensimmäistä liiketointa pisteiden vuoksi vaan pikemminkin hänen tarkoituksenaan on voida käyttää myöhemmin valittavaa kiinteistöä omiin tarkoituksiinsa. Oletamus, jonka mukaan yksistään Points Right -oikeuksien ostamisella sinänsä ei asiakkaan näkökulmasta voi olla omaa arvoa, vaikuttaa perustellulta.[30] Voidaan sanoa, että sekä Points Right -oikeuksien ostamista että niiden lunastamista on käytännön tarkastelun perusteella pidettävä välttämättöminä välivaiheina, jotta kyseiseen kiinteistöön kohdistuvia aikaosuusasuntoihin kohdistuvia käyttöoikeuksia voi käyttää. Varsinainen palvelu suoritetaan siten vasta sitten, kun asiakas

30 – Ks. tästä em. asiassa RCI Europe annettu tuomio, jonka perustana on ilmeisesti samanlaisia seikkoja. Unionin tuomioistuin nimittäin totesi riidanalaisesta liiketoimintamallista tuomion 28 kohdassa, että vaikka ”jäsen saa vastikkeena liittymismaksun suorittamisesta aluksi vain pääsyn RCI Weeks -vaihto-ohjelmaan, on myös totta, että sellaiseen ohjelmaan pääsystä ei ole aikaosuuden haltijalle hyötyä, jos hän ei aio vaihtaa oikeuttaan muiden jäsenten oikeuksiin”. Lisäksi tuomion 29 kohdassa todetaan, että ”vaikka nimittäin RCI Weeks -ohjelman eri vaiheet otetaan huomioon, on kuitenkin niin, että jos henkilö ei aio vaihtaa aika-osuuteensa perustuvaa käyttöoikeutta RCI Europen aikaansaamien markkinoiden avulla, liittymismaksusta eikä vuosittaisista jäsenmaksusta ole mitään hyötyä”.

lunastaa aiemmin hankkimansa Points Right -oikeudet ulkopuolisiin aikaosuusasuntoihin kohdistuvia käyttöoikeuksia vastaan. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan verotettavan tapahtuman on toteuduttava ja arvonlisäverosaatavan synnyttävä vasta kyseisenä ajankohtana. Tämän yleisen säännön mukaanhan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

75. Mikäli kallistutaan tämän lähestymistavan kannalle, voitaisiin lisäksi esittää, että yksinomaan ensimmäisen liiketoimen käyttäminen lähtökohtana johtaisi ensinnäkin kyseessä olevan palvelun keinotekoiseen jakamiseen, mikä tarpeettomasti vaikeuttaisi arvonlisäverosäännösten soveltamista. Points Right -oikeuksien myynnin yhteydessä saadun liikevaihdon verottamista jo ensimmäisen liiketoimen toteutumisajankohtana ei myöskään voitaisi perustella kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisella alakohdalla. Tähän säännökseen sisältyy poikkeus edellä mainitusta 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan yleisestä säännöstä: sen mukaan ennakkomaksun tapauksessa arvonlisäverosaatava syntyy ilman tavaran luovuttamista tai palvelun suorittamista. Kuten asiassa BUPA annetussa tuomiossa [31] kuitenkin perustellusti todettiin, ”kaikkien verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kannalta merkityksellisten seikkojen on oltava jo tiedossa, ja siis erityisesti tavarat tai palvelut on eriteltävä täsmällisesti, kun ennakkomaksu suoritetaan”, jotta verosaatava voisi syntyä tällaisessa tilanteessa. [32] Tämän perusteella unionin tuomioistuin päätteli, että ”arvonlisäverollisia eivät sitä suuremmalla syyllä voi olla ennakkomaksut, jotka on maksettu tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, joita ei ole vielä selvästi yksilöity”. [33]

76. Jos näitä päätelmiä sovelletaan pääasiaan, voidaan todeta, että asiakas on Points Right -oikeuksia hankkiessaan juuri tällaisessa tilanteessa, sillä hän ei – kuten edellä jo mainittiin – yleensä vielä voi tietää, mitkä kiinteistöt ovat saatavana tiettynä vuonna ja mikä on niiden arvo pisteinä. Epätietoisuutta liittyy lisäksi tilanteeseen, jossa asiakas asettaa oman aikaosuusasunnon käyttöoikeutensa käyttöön, varsinkin kun otetaan huomioon, että MRL määrittelee loma-asuntojen luokittelun pisteytystä varten, minkä vuoksi asiakkaan valintamahdollisuudet rajoittuvat alun alkaenkin niihin kiinteistöihin, joihin hänellä pisteiden perusteella on varaa. Tätä taustaa vasten ei voida sanoa, että ensimmäisen liiketoimen toteutumisajankohtana verosaatavan kannalta merkitykselliset seikat ovat tiedossa. Näin ollen kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan soveltaminen on hylättävä esillä olevassa asiassa.

77. Tarkasteltaessa objektiivisesti MRL:n suorittaman palvelun kaikkia näkökohtia olisi

31 – Asia C-419/02, BUPA, tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1685).

32 – Ibid., 48 kohta.

33 – Ibid., 50 kohta.

tämän lähestymistavan mukaan katsottava, että esillä olevassa asiassa merkityksellinen liiketoimi, joka ratkaisee palvelun pääasiallisen luonteen, on asiakkaan aiemmin hankkimien Points Right -oikeuksien lunastaminen. Suorituspaikaksi olisi siis katsottava sen kiinteistön sijaintipaikka, jonka asiakas saa lunastettuaan pisteensä.

Tämän lähestymistavan vastaiset seikat

78. Tähän lähestymistapaan kuitenkin liittyy tiettyjä haittoja, jotka – kuten jäljempänä osoitetaan – johtuvat lähinnä arvonlisäveron laskemisen vaikeudesta tapauskohtaisesti.

79. Arvonlisäveron laskentaperusteena on noudatetusta lähestymistavasta riippumatta aina liikevaihto, joka saadaan myytäessä Points Right -oikeuksia. Mikäli lähtökohdaksi kuitenkin otetaan toisen lähestymistavan mukaisesti pisteiden lunastaminen eikä Points Right -oikeuksien ostaminen, arvonlisäveron laskemiseksi on välttämätöntä joka kerta muuntaa asiakkaan lunastamat pisteet Points Right -oikeuksiksi ja sitten yksittäisten Points Right -oikeuksien rahalliseksi arvoksi. Verotettava liikevaihto muodostuu näiden määrien yhteissummasta. Tämä tapahtuma on kuitenkin lähemmin tarkasteltuna hyvinkin monimutkainen, varsinkin kun muuntamisprosessiin vaikuttavat useat tekijät.

80. Yksi tällainen tekijä on esimerkiksi yksittäisten Points Right -oikeuksien vaihteleva rahallinen arvo. Ennakkoratkaisupyynnössä yksittäisen Points Right -oikeuden ostohinnaksi ilmoitetaan 2,50 Englannin puntaa, mutta siitä käy myös ilmi, että niitä myydään ajoittain mainontatarkoituksessa tarjoushintaan. Näin ollen ostohinta ei ole vakio vaan voi hyvinkin vaihdella.

81. Toinen tällainen tekijä on epäselvä muuntokurssi Points Right -oikeuksien ja pisteiden välillä. Points Right -oikeuksia ja pisteitä ei voida pitää identtisinä käsitteinä. Points Right -oikeudet muodostavat vasta perustan asiakkaiden oikeudelle saada Points Right -oikeuksiensa perusteella vuosittain tietyn määrän pisteitä. Vain jälkimmäiset lunastetaan. Koska tosiseikoista ei ole tarkempaa tietoa, on epäselvää, minkä menetelmän mukaan vuotuinen pisteiden hyvittäminen tapahtuu. Epäselvää on varsinkin se, montako pistettä asiakas voi odottaa saavansa kustakin Points Right -oikeudesta.

82. Tämän lähestymistavan huomattavana haittana on liiketoimien mahdollinen verottamatta jättäminen pitkiksi ajanjaksoiksi. Asiakkaat, jotka hankkivat Points Right -oikeuksia, eivät aina lunasta kaikkia pisteitään vaan säästävät tiettynä vuonna käyttämättä jääneet pisteet käyttääkseen ne seuraavana vuonna. Tämä oikeus myönnetään heille nimenomaisesti MRL:n ohjesäännössä. Toisin sanoen pisteiden ostamisen ja lunastamisen välillä on usein huomattavan pitkä ajanjakso, jonka aikana – tätä lähestymistapaa noudatettaessa – ei kanneta arvonlisäveroa, vaikka

asiakas on jo maksanut Points Right -oikeuksistaan ja siten kyseessä on jo vero-oikeuden kannalta merkityksellinen liiketoimi. Liikevaihdostahan verotetaan tämän lähestymistavan mukaan vasta pisteiden lunastamisen yhteydessä.

83. Ensimmäisen liiketoimen merkityksellisyys ilmenee varsinkin siinä, että viime kädessä ostomaksun muuntaminen Points Right -oikeuksiksi ja lopulta pisteiksi on jäljitettävä takautuvan laskennan avulla verotettavan liiketoimen määrittämiseksi. Takautuva laskenta kuitenkin edellyttää MRL:ltä monimutkaisia kirjanpidollisia toimenpiteitä, jotta järjestelmä olisi mahdollisimman selkeä sekä verovelvollisen asiakkaan että veroviranomaisten kannalta. Asiakas on yleensä kiinnostunut siitä, että verotus kohdistuu ainoastaan määrään, joka myös vastaa hänen tosiasiallisesti lunastamiaan pisteitä. Veroviranomaiset puolestaan ovat kiinnostuneita siitä, että MRL:n järjestelmän kaltaista abstraktia pistejärjestelmää ei käytetä väärin verojen kiertämiseksi. Nämä seikat on otettava huomioon valittaessa jokin kaikista mahdollisista lähestymistavoista.

84. MRL varoitti suullisen käsittelyn aikana painokkaasti tähän lähestymistapaan liittyvistä käytännön ongelmista. MRL esimerkiksi esitti vakuuttavasti, että sopimusten pitkien voimassaoloaikojen vuoksi on mahdollista, että arvonlisäverokannat muuttuvat Points Right -oikeuksien hankkimisen ja pisteiden lunastamisen välisenä aikana, mikä vaikeuttaa arvonlisäveron laskemista kunkin yksittäisen asiakkaan osalta.

85. Tähän lähestymistapaan liittyy sellainenkin ongelma, että arvonlisäverolainsäädännön kannalta ei ole vielä arvioitu tilannetta, jossa asiakas ei lunasta pisteitään vaan antaa niiden yksinkertaisesti vanheta. Pisteiden vanhenemisen mahdollisuutta ei nimenomaisesti käsitellä ennakkoratkaisupyynnössä, mutta ohjesäännössä se näyttää otetun huomioon implisiittisesti, mikä ilmenee tulkittaessa sääntöjä, jotka koskevat käyttämättä jääneiden pisteiden siirtämistä seuraavalle vuodelle.

Päätelmä

86. Edellä esitetyn perusteella päättelen, että toinen lähestymistapa, jossa lähtökohtana on pisteiden lunastamisajankohta, edistää järkevää ratkaisua vain ensi näkemältä. Toisaalta sen etuna on se, että suora yhteys kiinteään omaisuuteen voidaan luoda yksinkertaisesti ja siten myös suorituspaikka voidaan todeta kiistattomasti. Toisaalta pelättävissä on, että tämän lähestymistavan täytäntöönpanoon liittyy hallinnollisia vaikeuksia. Ensimmäinen lähestymistapa, jossa kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohtaa sovelletaan käyttäen yhtymäkohtana tiettyä

kiinteistökantaa, sen sijaan vaikuttaa minusta helposti täytäntöön pantavalta ja pragmaattiselta. Tästä syystä suosittelen ensimmäisen lähestymistavan noudattamista.

c) Hotellimajoituksen mahdollisuus

87. Edellä esitettyjen seikkojen on pädettävä myös silloin, kun Points Right -oikeuksien haltija toisen ennakkoratkaisukysymyksen f kohdassa esitetyllä tavalla vaihtaa pisteitään majoitukseen MRL:n hallinnoimissa hotelleissa, edellyttäen, että nämä hotellit ovat myös osa Points Right -oikeuksien hankinta-ajankohtana saatavana olevaa majoituskantaa.

88. Majoitustoiminta hotellialalla nimittäin on myös tässä säännöksessä tarkoitettu ”kiinteään omaisuuteen liittyvä” palvelu. Tämä oikeudellinen näkemys vahvistetaan täsmennyksessä, jonka yhteisön lainsäätäjä on tehnyt direktiivin 2006/112/EY [34] muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY. [35] Direktiivillä 2008/8 muutetaan direktiivin 2006/112 47 artiklaa eli kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan korvannutta säännöstä sikäli, että kiinteään omaisuuteen liittyvällä palvelulla tarkoitetaan myös ”majoitustoimintaa hotellialalla tai vastaavilla aloilla” sekä ”kiinteän omaisuuden käyttöoikeuksien myöntämistä”.

89. Siten oikeudelliseen arviointiin ei vaikuta millään tavalla se, että asiakkaat voivat ohjesäännön mukaisesti vaihtaa pisteitään majoitukseen MRL:n hallinnoimissa hotelleissa. Sitä vastoin lähtökohtana on aina pidettävä tapaa, jolla asiakas hankkii Points Right -oikeudet. [36]

d) Kyseessä ei ole klubin jäsenyys

90. Sitä vastoin en voi yhtyä Yhdistyneen kuningaskunnan näkemykseen, jonka mukaan asian kannalta merkityksellistä suoritusta on pidettävä klubin jäsenyytenä ja on sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaa.

34 – EUVL L 44, s. 11.

35 – Edellä alaviitteessä 10 mainitut Terra, B. ja Kajus, J., s. 514, pitävät tämän säännöksen sanamuodon muutosta ainoastaan jo olemassa olevan oikeudellisen tilanteen täsmennyksenä. Tätä puoltaa myös direktiivin 2008/8 johdanto-osan kuudes perustelukappale, jonka mukaan erityisten poikkeusten, joilla pyritään varmistamaan veron kantaminen kulutuspaikassa, olisi pääsääntöisesti perustuttava ”olemassa oleville kriteereille”.

36 – Points Right -oikeuksien hankkimista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 53 kohta.

91. Kuten komissio osuvasti toteaa, pääasiassa asiakas ei maksa ollakseen klubin jäsen. Hänen suorittamansa maksut eivät ole esimerkiksi säännöllisiä jäsenmaksuja, jotka suoritetaan kiinteämääräisinä maksuina monenlaisista palveluista. Toisin kuin asiassa Kennemer Golf, [37] jonka lähtökohtana oli tällainen tilanne, [38] pääasiassa maksuja ei voida luokitella nimenomaan yksittäisiin palveluihin liittyviksi. Tästä huolimatta luokittelu, jollaisen Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus tekee, vaikuttaa asiassa RCI Europe annetusta tuomiosta lähtien oikeudellisesti perusteettomalta. Mainitussa asiassa, jossa kyse oli klubin jäsenyyttä läheisesti muistuttavan liiketoimintamallin arvioinnista arvonlisäverolainsäädännön kannalta, unionin tuomioistuin pystyi kaikki seikat huolellisesti tutkittuaan toteamaan vastavuoroisen suhteen yksittäisten maksutyyppien ja yhdistyksen tarjoamien palvelujen välillä. [39]

92. Mainitussa asiassa 9 artiklan 2 kohdan a alakohdan soveltaminen tuli kyseeseen, koska unionin tuomioistuin totesi lisäksi, että pääsy aikaosuusasuntoihin kohdistuvien käyttöoikeuksien vaihtopörssiin oli vain liitännäinen osatekijä suhteessa päätarkoitukseen eli vaihtoon tai mahdollisuuteen osallistua tällaiseen vaihtoon. [40] Koska unionin tuomioistuin on katsonut, että aikaosuusasuntoihin kohdistuvat käyttöoikeudet ovat kiinteään omaisuuteen kohdistuvia oikeuksia ja niiden luovuttaminen vaihdossa vastaavanlaisten oikeuksien saamista vastaan on kiinteään omaisuuteen liittyvä liiketoimi, [41] mainitun säännöksen soveltaminen tässä asiassa vaikuttaa johdonmukaiselta.

93. Näin ollen pääasiassa ei voida nojautua kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohtaan sillä perusteella, että kyseessä olevaa palvelua olisi pidettävä klubin jäsenyytenä.

e) Välipäätelmä

94. Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen a kohtaan on siis vastattava, että MRL:n suorittamat palvelut ovat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa (nykyisin direktiivin 2006/112 45 artiklassa) tarkoitettuja ”kiinteään omaisuuteen liittyviä” palveluja ja että suorituspaikan määrittämisen osalta on otettava huomioon seuraavat seikat.

95. Lisämaksujen tapauksessa suorituspaikka on sen kiinteistön sijaintipaikka, johon kohdistuvan aikaosuuden haltija kyseinen jäsen on.

96. Ostomaksujen tapauksessa suorituspaikka määräytyy sen mukaan, missä

37 – Edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Kennemer Golf.

38 – Ibid.

39 – Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia RCI Europe, tuomion 34 ja 35 kohta.

40 – Ibid., 35 kohta.

41 – Ibid., 37 kohta.

jäsenvaltioissa palvelujen suorittaja ylläpitää kiinteistöjä ajankohtana, jona asiakkaat hankkivat Points Right -oikeuksia. Arvonlisävero on kannettava sen mukaan, kuinka suuri osuus saatavana olevista kiinteistöistä sijaitsee kussakin jäsenvaltiossa.

C *Verovapautuksen mahdollisuus*

a) Yleistä verovapautuksista ja kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyistä poikkeuksista

1. MRL:n hallinnoimissa hotelleissa tarjottavan majoituksen välittäminen

97. Kysymykseen siitä, onko MRL:n suorittama palvelu vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta, on – Points Right -oikeuksien myynnin ja MRL:n hallinnoimissa hotelleissa tarjottavan majoituksen välittämisen osalta – vastattava yksiselitteisen kieltävästi, koska kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan mukaan verovapautus ei koske hotellialalla harjoitettavaa majoitustoimintaa.

2. Kiinteistöissä, joissa kolmansilla osapuolilla on aikaosuuksia, tarjottavan majoituksen välittäminen

98. Sitä vastoin on tarkasteltava yksityiskohtaisesti sitä, koskeeko arvonlisäverovelvollisuus MRL:n harjoittamaa vastikkeellista majoituksen välittämistä kiinteistöissä, joissa kolmansilla osapuolilla on aikaosuuksia. Vastaus tähän kysymykseen riippuu nimittäin siitä, pidetäänkö tätä toimintaa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna ”kiinteän omaisuuden vuokrauksena” ja sovelletaanko siihen mahdollisia poikkeussäännöksiä.

99. Direktiivin mukaan kiinteän omaisuuden vuokraus on periaatteessa arvonlisäverosta vapaata. Kuten julkisasiamies Jacobs esitti seikkaperäisesti asiassa Blasi antamassaan ratkaisuehdotuksessa,[42] verovapautus kuvastaa sitä, että arvonlisäveron soveltaminen tällaisiin tavaroihin on erityisen hankalaa. Tavanomaisista tavaroista poiketen maapohja ei ole jonkin tuotantoprosessin tulosta. Vuokraus on suhteellisen passiivista toimintaa, johon ei liity merkittävää arvonlisää. Se on siten periaatteessa vapautettu verosta, vaikka se onkin kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Asianlaita on toisin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdassa mainittujen liiketointen tapauksessa, koska niihin liittyy tavanomaista

42 – Asia C-346/95, Blasi, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus 25.9.1997 (tuomio 12.2.1998, Kok., s. I-481, 15 ja 16 kohta).

aktiivisempaa kiinteän omaisuuden hyväksikäyttöä, mistä syystä verotus on perusteltua.[43]

100. Säännön ja poikkeuksen suhde tässä säännöksessä vaikuttaa viime kädessä yksittäisten edellytysten tulkintaan. Mahdollisimman yleisesti toimitettava veronkanto, jota vaaditaan verotuksen neutraalisuuden periaatteen perusteella ensimmäisen direktiivin[44] johdanto-osan viidennessä perustelukappaleessa, johtaa siihen, että arvonlisäveron perustana olevien edellytysten soveltamisalaa on tulkittava laajasti. Kääntäen tästä seuraa, että poikkeuksia – siis verovapautuksia – on tulkittava suppeasti.[45] Tämä ilmaistiin vielä nyttemmin jo kumotussa toisen direktiivin[46] johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa: ”Jotta järjestelmää voidaan soveltaa yksinkertaisesti ja tasapuolisesti ja yleinen verokanta pitää kohtuuden rajoissa, erityissäännöksiä ja poikkeustoimenpiteitä on rajoitettava.”?*

101. Unionin tuomioistuin tulkitsee kuudennen direktiivin mukaisia verovapautuksia myös ilman kyseisessä direktiivissä nimenomaisesti annettua säännöstä aina suppeasti viitaten vakiintuneeseen oikeuskäytäntöönsä. Edellä esitettyä periaatetta vastaavasti soveltaen unionin tuomioistuin on todennut, että ”kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska vapautukset poikkeavat pääsäännöstä, jonka mukaan liikevaihtoveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta”.[47]

b) Käsite ”kiinteän omaisuuden vuokraus”

102. Lisäksi unionin tuomioistuin katsoo, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut verovapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä ja että ne on sen

43 – Ks. samankaltaiset toteamukset asiassa C-12/98, Amegual, julkisasiamies La Pergolan ratkaisuehdotus 18.3.1999 (tuomio 3.2.2000, Kok., s. I-527, 9 kohta) ja asia C-284/03, Temco Europe, julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus 4.5.2004 (tuomio 18.11.2004, Kok., s. I-11237, 24 kohta).

44 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301).

45 – Ks. vastaavasti Lohse, C., ”Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, edellä alaviitteessä 11 mainitussa julkaisussa *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, s. 62.

46 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annettu toinen neuvoston direktiivi 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303). Kumottu kuudennen direktiivin 37 artiklalla.

* – Suomennettu unionin tuomioistuimessa, koska EUVL:ssä ei ole julkaistu suomenkielistä tekstiä.

47 – Asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989 (Kok., s. 1737, 13 kohta); asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok., s. I-2341, 19 kohta); asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok., s. I-3017, 20 kohta); asia C-346/95, Blasi, tuomio 12.2.1998 (Kok., s. I-481, 18 kohta); asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok., s. I-4947, 12 kohta); asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok., s. I-6355, 64 kohta); asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok., s. I-6301, 52 ja 55 kohta); asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok., s. I-493, 25 kohta); asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003 (Kok., s. I-5965, 23 kohta); asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004 (Kok., s. I-11237, 17 kohta) ja asia C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomio 3.3.2005 (Kok., s. I-1527, 29 kohta).

vuoksi määriteltävä yhteisön oikeuden mukaisesti. [48] Tämä koskee erityisesti myös käsitettä ”vuokraus”, jonka peruspiirteenä tuomioistuimen mukaan on se, että ”asianomaiselle annetaan tietyksi sovituksi ajaksi vastiketta vastaan oikeus hallita kiinteistöä kiinteistön omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle”. [49] Sen arvioimiseksi, vastaako jokin tietty sopimus tätä määritelmää, on otettava huomioon kaikki liiketoimen piirteet sekä olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan. [50] Tässä suhteessa ratkaisevaa on liiketoimen objektiivinen sisältö [51] riippumatta siitä, millaisena asianosaiset ovat liiketoimen esittäneet. [52]

103. Nähdäkseni nämä edellytykset täyttyvät sen käyttöoikeuden osalta, jonka asiakas saa vaihdossa pisteitään vastaan. Ensinnäkin tähän oikeuteen – kuten MRL esittää vakuuttavasti [53] ja useimmat asianosaiset myöntävät ainakin epäsuorasti – liittyy piirteitä, jotka vastaavat 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua ”vuokrausta” tämän määritelmän mukaisesti. Toiseksi on todettava, että aikaosuus antaa riippumatta siitä, millainen oikeudellinen luonne [54] sille on annettu jäsenvaltioiden oikeudessa, haltijalle joka tapauksessa huoneenvuokraukseen verrattavissa olevan käyttöoikeuden. [55] Tähän viittasin jo asiassa RCI Europe antamassani ratkaisuehdotuksessa. [56]

104. On tosin myönnettävä, että lomakiinteistöjen välittämiseen, siten kuin kantaja tätä

48 – Ks. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987 (Kok., s. 1471, 18 kohta); edellä alaviitteessä 47 mainitut asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 11 kohta ja asia SDC, tuomion 21 kohta; asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998 (Kok., s. I-7053, 17 kohta); edellä alaviitteessä 47 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 51 kohta; asia C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1951, 32 kohta); asia C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, tuomio 10.9.2002 (Kok., s. I-6833, 25 kohta); asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003 (Kok., s. I-563, 25 kohta); edellä alaviitteessä 47 mainitut asia Sinclair Collis, tuomion 22 kohta, asia Temco Europe, tuomion 16 kohta ja asia Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomion 27 kohta; asia C-455/05, Velvet & Steel Immobilien, tuomio 19.4.2007 (Kok., s. I-3225, 15 kohta) ja asia C-451/06, Walderdorff, tuomio 6.12.2007 (Kok., s. I-10637, 16 kohta).

49 – Asia C-326/99, ”Goed Wonen”, tuomio 4.10.2001 (Kok., s. I-6831, 55 kohta); asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001 (Kok., s. I-7257, 21 kohta) ja edellä alaviitteessä 47 mainittu asia Sinclair Collis, tuomion 25 kohta.

50 – Ks. edellä alaviitteessä 47 mainittu asia Stockholm Lindöpark, tuomion 26 kohta.

51 – Edellä alaviitteessä 49 mainittu asia Cantor Fitzgerald International, tuomion 33 kohta.

52 – Edellä alaviitteessä 48 mainittu asia Maierhofer, tuomion 39 kohta.

53 – Ks. MRL:n kirjelmän s. 9, 3.18 kohta.

54 – Ostajien suojaamisesta kiinteistöjen osa-aikaisen käyttöoikeuden ostosopimuksen tiettyihin osiin nähden 26.10.1994 annetun Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 94/47/EY (EYVL L 280, s. 83) 1 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioilla on mm. ”päätösvalta muihin osiin nähden, muun muassa niiden oikeuksien oikeudellisen luonteen määräämiseen, jotka ovat tässä direktiivissä tarkoitettujen sopimusten kohteena”. Direktiivin 2 artiklassa esitetyn määritelmän mukaan osa-aikainen käyttöoikeus on ”esineoikeus tai muu oikeus, joka koskee yhden tai useamman kiinteistön käyttöä vuosittain määrättynä tai määriteltävissä olevana yli viikon pituisena kautena”.

55 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, s. 118 ja 119, esittää, että velvoiteoikeudellisen aikaosuuden keskiössä on majoitustilojen luovutus, koska ilman sitä lomaasuntoihin kohdistuva aikaosuus ei olisi ajateltavissa. Tästä syystä oikeuskirjallisuudessa esitetään suurimmaksi osaksi, että sopimussuhteen painopiste on vuokraoikeudessa. Kirjoittajan käsityksen mukaan näin on siltä osin kuin palvelujen suoritukset koskevat vain aikaosuusasunnon ylläpitoa, siivousta ja hallintoa, erityisesti koska vuokrakohteen ylläpito kuuluu myös puhtaiden vuokrasopimusten yhteydessä vuokranantajan velvollisuuksiin. Myös siivous ja kohteen hallinnointi ovat majoitustilojen luovutukseen nähden toissijaisia sivusuorituksia.

56 – Ks. edellä alaviitteessä 4 mainitussa asiassa RCI Europe 2.4.2009 antamani ratkaisuehdotus, 123 kohta.

suorittaa liiketoiminnassaan, ei kuitenkaan ilmeisesti liity oikeuksien siirtämistä jäseneltä toiselle. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan oikeuksia kiinteisiin aikaosuusviikkoihin luovutetaan toimitsijalle, joten asiakas itse ei saa aikaosuutta. On kuitenkin todettava, että aikaosuussopimuksilla annetaan säännöllisesti mahdollisuus vastikkeettomaan tai vastikkeelliseen käyttöoikeuksien siirtämiseen kolmansille osapuolille, minkä ansiosta myös kolmannet osapuolet voivat vedota näihin oikeuksiin. [57] Tältä osin on katsottava, että asiakas, joka saa tällaisen lomakiinteistön käyttöönsä, saa aikaosuuden haltijan oikeudelliseen asemaan verrattavissa olevan oikeudellisen aseman.

Kyseisen näkemyksen perusteluksi esimerkiksi esitetään, että ensinnäkään tähän liiketoimeen ei liity riittävän täsmällisen kiinteän omaisuuden siirtämistä ja toiseksi Points Right -oikeuksia ei mahdollisesti lunasteta koskaan. Tämä näkökohta on kuitenkin liian muodollinen, sillä ensinnäkin sen lähtökohtana on vain yksi MRL:n liiketoimintamallin osa ja toiseksi siinä jätetään ensimmäisen liiketoimen tosiasiallinen päämäärä kokonaan huomiotta. Asiakas nimittäin hankkii Points Right -oikeuksia viime kädessä tarkoituksenaan saada lomakiinteistöön kohdistuvia aikaosuusviikkoja. [58] Näin ollen käyttöön luovuttamisen oikeudellisen luonteen ”vuokraukseksi” luokittelemisen kannalta merkitystä ei ole sillä, että ensimmäisen liiketoimen toteutumisajankohtana kiinteän omaisuuden yksittäiset piirteet eivät mahdollisesti ole riittävän hyvin tiedossa, sillä joka tapauksessa käyttöehdot ovat sopimuspuolten tiedossa. Kuten edellä todettiin, [59] nämä käyttöehdot vastaavat unionin tuomioistuimen laatimaa määritelmää arvonlisävero-oikeudessa tarkoitetusta vuokrauksesta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämä oikeudellinen näkemys on siis hylättävä.

105. Tässä ratkaisuehdotuksessa esitettyä luokittelua ”vuokraukseksi” 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaisesti vastustetaan vain ja ainoastaan Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen oikeudellisessa näkemyksessä, jota en kuitenkaan pidä kovin vakuuttavana, koska siinä lähtökohtana on ensimmäinen liiketoimi eli Points Right -oikeuksien myynti.

106. Näin ollen pääasiassa on kyse mainitussa säännöksessä tarkoitetusta ”kiinteän omaisuuden vuokrauksesta”. On kuitenkin syytä pohtia, sovelletaanko siihen jotakin poikkeussäännöstä.

57 – Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Bryssel, 2006, s. 48, esittää, että vaihdon yhteydessä ei tapahdu käyttöoikeuden luovutusta. Se on ainoastaan käyttäjien ja/tai vaihtopörssiä hoitavan yrityksen välisten velvoiteoikeudellisten vaatimusten perusta. Edellä alaviitteessä 55 mainittu Kelp, U., s. 26, näkee siinä mahdollisuudessa, että käyttöoikeudet voidaan luovuttaa kolmansille osapuolille, syyn vaihtopörssien tämänhetkiseen menestykseen. Aikaosuuksien haltijoiden, jotka haluaisivat olla käyttämättä henkilökohtaisesti oikeuttaan, pitäisi näet lähtökohtaisesti itse huolehtia edelleenvälityksestä. Joustava ja siten laajempaa asiakasjoukkoa kiinnostava aikaosuusjärjestelystä tulee vasta silloin, kun kohde liitetään vaihto-organisaatioon, joka koordinoi käyttöön oikeutettujen jäsenten vaihtotoiveita.

58 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 74 kohta.

59 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 103 kohta.

c) Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan poikkeussäännöksen sovellettavuus

107. Esillä olevassa asiassa kyseeseen mahdollisesti tulee sen säännöksen sovellettavuus, jonka mukaan verovapautus ei koske ”hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa –– majoitustoimintaa”. Esillä olevassa asiassa merkityksellinen majoitustoiminta kiinteistöissä, joissa kolmansilla osapuolilla on aikaosuuksia, voi nimittäin olla ”vastaavalla alalla harjoitettavaa majoitustoimintaa”. Tällöin on otettava huomioon, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohtaa ei tosiasiallista verovapautusta koskevana poikkeussäännöksenä periaatteessa saa tulkita suppeasti, jotta sääntö kaikkiin verollisiin liiketoimiin kohdistuvasta yleisesti toimitettavasta veronkannosta pääsee vaikuttamaan. [60]

108. Kyseisen säännöksen soveltaminen ensinnäkin edistäisi veropoliittisesti arvonlisäverosäännösten johdonmukaista soveltamista pääasiaan, koska ei ole olemassa selkeää perustetta kohdella lyhytaikaista majoitusta lomakiinteistöissä verolainsäädännössä muutoin kuin hotellialalla harjoitettavana majoitustoimintana. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, asiakas voi periaatteessa valita vapaasti jommankumman kahdesta vaihtoehdosta. MRL:n saaman liikevaihdon verotuksen kytkeminen mahdolliseen asiakkaan valintaoikeuteen olisi vastoin verotuksen neutraalisuuden periaatetta, joka edellyttää kaikkiin liiketoimiin kohdistuvaa yleisesti toimitettavaa veronkantoa ja liiketoimien yhdenvertaista verokohtelua. [61] Arvonlisäverosäännösten soveltamisen ennakoitavuus kärsisi tästä. Lisäksi nämä kaksi suoritusta eivät – ellei toisin osoiteta – juurikaan eroa toisistaan, mikä ei näin ollen oikeuta erilaista vero-oikeudellista kohtelua.

109. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan säännös osoittaa, että hotellialalla harjoitettavan majoitustoiminnan ohella voi hyvinkin olla muita vastaavia aloja, joita mahdollisesti koskee arvonlisäverovelvollisuus, minkä osalta on huomattava, että jäsenvaltiot voivat tämän säännöksen nojalla säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista. Kuten asiassa Blasi annetussa tuomiossa [62] todettiin, jäsenvaltioilla on harkintavaltaa sen määrittelemisessä, mikä on sellaista majoitustoimintaa, joka on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan mukaisesti verollista poiketen kiinteän omaisuuden vuokrauksen

60 – Ks. edellä alaviitteessä 47 mainittu asia Blasi, tuomion 19 kohta sekä julkisasiamies Jacobsin samassa asiassa antaman ratkaisuehdotuksen 18 kohta. Julkisasiamiehen mukaan ilmaisu ”vastaava ala” olisi käsitettävä laajasti, koska sen tarkoituksena on varmistaa, että hotellialalla harjoitettavaa majoitustoimintaa vastaava ja siten sen kanssa mahdollisesti kilpaileva tilapäinen majoitustoiminta on verollista.

61 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 100 kohta.

62 – Ks. edellä alaviitteessä 47 mainittu asia Blasi.

verovapaudesta.[63] Määrittelyä rajoittaa tämän säännöksen tarkoitus, joka asuinhuoneiden vuokrauksen osalta on se, että majoitusta koskevat – verolliset – liiketoimet hotellialalla tai vastaavalla alalla on erotettava verosta vapautetusta kiinteän omaisuuden vuokrauksesta. Mainitussa tuomiossa todettiin, että jäsenvaltiot voivat säätää sopiviksi katsomistaan erottelukriteereistä pannessaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan täytäntöön.[64] Mainitun tuomion mukaan erottelukriteeri, jolla hotellimajoitus (verollisena liiketoimena) erotetaan asuinhuoneiden vuokrauksesta (verosta vapautettuna liiketoimena) majoituksen keston perusteella, on asianmukainen.[65]

110. Kun otetaan huomioon, että kyseessä olevat suoritukset – majoitus lomakiinteistöissä ja hotellialalla harjoitettava majoitustoiminta – ovat olennaisilta osiaan toisiaan vastaavia ja eroavat muusta vuokrauksesta majoituksen lyhyen keston perusteella, voidaan ainakin harkita tämän oikeuskäytännön soveltamista vastaavasti pääasiaan.

63 – Ibid., 21 kohta.

64 – Ibid., 22 kohta.

65 – Ibid., 23 kohta.

d) Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan toisessa alakohdassa säädetyn toimivallan sovellettavuus

111. Myös siinä sinänsä mahdollisessa tapauksessa, että ”vastaavuutta” koskevan oikeudellisen vaatimuksen on katsottava pääasian konkreettiset olosuhteet huomioon ottaen jäävän täyttymättä esimerkiksi siksi, että MRL:n lomakiinteistöissä tarjottavaan majoitukseen ei yleensä liity samanlaisia palveluja, joita asiakas muutoin saisi hotellissa,[66] jäsenvaltioilla on – kuten komissio toteaa osuvasti[67] – kuitenkin oikeus 13 artiklan B kohdan b alakohdan toisessa alakohdassa säädetyn yleisen toimivaltaperusteen ja siinä niille annetun harkintavallan mukaisesti soveltaa poikkeusta verovapautuksesta myös tämäntyyppiseen lyhytaikaiseen majoitukseen lomakiinteistöissä. Mainitun säännöksen nojalla ne nimittäin voivat säätää muistakin kiinteän omaisuuden vuokraukseen sovellettavaa

66 – Sopimuksen konkreettinen muoto on ratkaiseva. Julkisasiamies Jacobs katsoi asiassa Blasi antamassaan ratkaisuehdotuksessa, että esim. lyhytaikaiseen lomailukäyttöön asuintiloja vuokraava verovelvollinen harjoittaa kuitenkin selvästi vastaavaa toimintaa kuin hotellialalla toimiva verovelvollinen ja kilpailee tämän kanssa. Olennaisena erona tällaisen ja verovapaan asuintilan vuokrauksen välillä onkin majoituksen tilapäinen luonne. Joka tapauksessa lyhytaikaiseen vuokraukseen sisältyy julkisasiamies Jacobsin mukaan todennäköisemmin lisäpalveluja, joita ovat liinavaatteiden tarjoaminen sekä rakennusten yleisten tilojen ja jopa vuokratun asuintilan siivoaminen; lisäksi omaisuutta käytetään aktiivisemmin hyväksi kuin pitkäaikaisen vuokrauksen yhteydessä, koska valvontaa ja hallinnointia tarvitaan enemmän.

67 – Ks. komission kirjelmän 46 kohta.

vapautusta koskevista poikkeuksista.[68] Näin ollen tällä säännöksellä on itsenäinen sisältö suhteessa yhteisön lainsäätäjän kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1–4 alakohdassa luettelemiin tapauksiin.

112. Edellä esitetystä seuraa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta ei estä jäsenvaltiota soveltamasta arvonlisäverovelvollisuutta vastikkeelliseen majoituksen välittämiseen kiinteistöissä, joissa kolmansilla osapuolilla on aikaosuuksia, mikäli tämä liiketoiminta koskee lyhytaikaista majoitustoimintaa.

D *Päätelmät*

113. Tiivistäen voidaan todeta, että MRL:n suorittaman palvelun kaltaista palvelua eli sellaisten Points Right -oikeuksien tarjoamista, jotka oikeuttavat ostajan saamaan pisteitä, joilla voidaan vuosittain lunastaa mahdollisuus majoittua MRL:n lomakylissä sijaitseviin aikaosuusasuntoihin ja käyttää näitä asuntoja, on pidettävä kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa (nykyisin direktiivin 2006/112 45 artiklassa) tarkoitettujen ”kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen” osana.

114. Suorituspaikan määrittämiseksi on puolestaan välttämätöntä erottaa toisistaan palvelut, jotka suoritetaan lisä- ja ostomaksuja vastaan.

115. Sellaisen yhteenliittymän suorittamien palvelujen suorituspaikka, jonka liiketoiminta käsittää aikaosuusviikkojen vaihdossa avustamisen sen asiakkailtaan vastikkeena perimiä lisämaksuja vastaan, on sen kiinteistön sijaintipaikka, johon kohdistuvan aikaosuuden haltija kyseinen asiakas on.

116. Points Right -oikeuksien myyntiin perustuvien palvelujen suorituspaikka määräytyy sen mukaan, missä jäsenvaltioissa palvelujen suorittaja ylläpitää kiinteistöjä ajankohtana, jona asiakkaat hankkivat Points Right -oikeuksia. Arvonlisävero on kannettava sen mukaan, kuinka suuri osuus saatavana olevista kiinteistöistä sijaitsee kussakin jäsenvaltiossa.

117. Verovapautuksen mahdollisuus on olemassa, koska edellä kuvattua palvelua on pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa (nykyisin direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa) tarkoitettuna ”kiinteän omaisuuden vuokrauksena”. Tämä säännös ei kuitenkaan estä jäsenvaltioita soveltamasta siihen poikkeusta verovapautuksesta.

68 – Ks. asia C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993 (Kok., s. I-6665, 13 kohta) ja asia C-12/98, Amengual, tuomio 3.2.2000 (Kok., s. I-527, 10 kohta).

VIII Ratkaisuehdotus

118. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Court of Sessionin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) MRL:n suorittaman palvelun kaltaista palvelua eli sellaisten sopimusperusteisten oikeuksien (Points Right -oikeuksien) tarjoamista, jotka oikeuttavat ostajan saamaan pisteitä, joilla voidaan vuosittain lunastaa mahdollisuus majoittua MRL:n lomakylissä sijaitseviin aikaosuusasuntoihin ja käyttää näitä asuntoja, on pidettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa (nykyisin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun direktiivin 2006/112 45 artiklassa) tarkoitettujen ”kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen ”osana.

2) Lisämaksujen tapauksessa suorituspaikka on sen kiinteistön sijaintipaikka, johon kohdistuvan aikaosuuden haltija kyseinen jäsen on. Ostomaksujen tapauksessa suorituspaikka määräytyy sen mukaan, missä jäsenvaltioissa palvelujen suorittaja ylläpitää kiinteistöjä ajankohtana, jona asiakkaat hankkivat Points Right -oikeuksia. Arvonlisävero on kannettava sen mukaan, kuinka suuri osuus saatavana olevista kiinteistöistä sijaitsee kussakin jäsenvaltiossa.

3) Edellä kuvattua palvelua on pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa (nykyisin direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa) tarkoitettuna ”kiinteän omaisuuden vuokrauksena”. Tämä säännös ei kuitenkaan estä jäsenvaltioita soveltamasta siihen poikkeusta verovapautuksesta.