DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

16. december 2010 *

I sag C-270/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Court of Session (Scotland) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 10. juli 2009, indgået til Domstolen den 14. juli 2009, i sagen:

MacDonald Resorts Ltd

mod

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

har

* Processprog: engelsk.

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (refererende dommer), M. Ilešič og M. Berger,

generaladvokat: V. Trstenjak
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. juni 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— MacDonald Resorts Ltd ved C. Tyre, QC, og advocate D. Small

— Det Forenede Kongeriges regering ved S. Hathaway og F. Penlington, som befuldmægtigede, bistået af barrister P. Mantle

— den græske regering ved G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou og S. Spyropoulos, som befuldmægtigede

— den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved M. Afonso og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. september 2010,

afsagt følgende

Dom

1 Den præjudicielle anmodning vedrører fortolkningen af artikel 2, 9 og 10 samt artikel 13, punkt B, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001 (EFT 2002 L 15, s. 24, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem MacDonald Resorts Ltd (herefter »MRL«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (skattemyndighederne i Det Forenede Kongerige, herefter »Commissioners«) med hensyn til de regler, der finder anvendelse vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«) af visse tjenesteydelser, som MRL leverer.

Retsforskrifter

3 Sjette direktivs artikel 9 bestemmer:

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

2. Dog gælder følgende:

a) leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende

[...]«

4 Sjette direktivs artikel 10, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. I det følgende forstås ved

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

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

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

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

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

— enten senest ved udstedelsen af faktura, eller

— senest når vederlaget indgår, eller

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

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, bestemmer:

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

[...]

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

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

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

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

4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

MRL's virksomhed

6 MRL er et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige. Selskabet er momsregistreret i denne medlemsstat og er også registreret for så vidt angår IVA, som er den spanske afgift, der svarer til moms.

7 MRL's virksomhed, som udøves i Det Forenede Kongerige og i Spanien, består i markedsføring af timesharerettigheder til boliger beliggende i ferieanlæg i disse to medlemsstater (herefter »timesharerettigheder«). MRL benytter de samme kontrakter i Det Forenede Kongerige og i Spanien.

8 Siden den 3. oktober 2003 har MRL markedsført et nyt produkt, som består af en »optionsordning« kaldet »Options by Macdonald Hotels and Resorts« (herefter »optionsordningen«). Hensigten med ordningens oprettelse var at sikre en bedre udnyttelse af den pulje af timesharerettigheder, som MRL ikke havde solgt, og at tilbyde MRL's kunder større fleksibilitet med hensyn til benyttelsen af boligerne på MRL's ferieanlæg, navnlig hvad angår valget af ejendom og anvendelsesperioden.

9 For at iværksætte optionsordningen etablerede MRL en klub ligeledes kaldet »Options by Macdonald Hotels and Resorts« (herefter »klubben«). Det er en almennyttig forening, som ikke er en selvstændig juridisk person, og som reguleres af en skriftlig vedtægt (herefter »vedtægten«). Ifølge vedtægten har klubben til hovedformål at »sikre medlemmerne ret til at reservere ferieboliger og andre ekstra fordele i bestemte tidsrum hvert år i det tidsrum på 30 år, der nævnes nedenfor i den [optionsordning], som denne vedtægt etablerer«.

10 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at det væsentligste indhold i disse vedtægter og de dermed forbundne kontrakter kan beskrives som følger:

— Klubben blev oprettet for en periode på 30 år fra den 3. oktober 2003 til den 2. oktober 2033.

— MRL er stiftende medlem i henhold til vedtægten med bemyndigelse til og ansvar for at lede klubbens virksomhed og anliggender samt administrere ordningen og træffe alle de foranstaltninger, som selskabet anser for nødvendige hertil.

— Som stiftende medlem udpegede MRL en trustee, til hvem MRL overførte selskabets rettigheder og ejerskab til alle timesharerettigheder, som er knyttet til dets ferieanlæg, der er omfattet af timeshareordningen. I henhold til vedtægten fik MRL ret til »pointrettighederne« hidrørende fra disse boliger. MRL kan afstå disse »pointrettigheder« til ordinære medlemmer.

— De af MRL's kunder, som ansøger om at komme med i optionsordningen, og som opfylder betingelserne for medlemskab, bliver ordinære medlemmer af klubben. De erhverver »pointrettigheder« enten ved at få dem overdraget fra MRL eller ved at deponere retten til timesharerettigheder over bestemte uger hos trustee.

— MRL værdiansætter alle de timeshareuger, som står til rådighed for medlemmerne. Værdien er udtrykt gennem et vist antal point, der er fastsat i henhold til boligens beliggenhed, stand og art samt tidspunkt på året. Medlemmerne modtager hvert år et antal point i henhold til deres »pointrettigheder«. De kan indløse dem i samme år til en ret til at benytte en bestemt bolig i et givent tidsrum efter eget valg, op til værdien af deres point, og betinget af, at boligen er ledig i disse uger. Udtrykket »pointrettigheder« betyder medlemmernes ret til hvert år at modtage et vist antal point, således at de kan udøve deres ret til at benytte boliger i samme år.

— Der skal ikke betales et optagelsesgebyr for at blive medlem af optionsordningen, men et nyt ordinært medlem skal ved ansøgningen om optagelse erhverve »pointrettigheder« på en af to mulige måder. Han kan købe disse rettigheder af MRL, for tiden til 2,50 GBP pr. pointrettighed, med forbehold af reklamerabatter. Et sådant køb foregår ved, at det nye medlem indgår en »kontrakt om salg af point«

med MRL. Han kan også modtage »pointrettigheder« som vederlag for deponering af timesharerettigheder, som vedkommende tidligere har erhvervet fra MRL, hos trustee, og ved betaling af et »gebyr for opnåelse af fordele«.

— Den anden metode kan gennemføres på to forskellige måder. En person, der allerede ejer timesharerettigheder hos MRL, kan flytte den faste ejendom, som disse rettigheder vedrører, ind under optionsordningen ved at indgå en »kontrakt om opnåelse af fordele« med MRL, hvorved han modtager de »pointrettigheder«, som svarer til hans brugsrettigheder. Alternativt kan en person, som ikke allerede ejer timesharerettigheder, indgå en »kontrakt om gensalg og opnåelse af fordele« med MRL, hvorved han samtidig køber sådanne rettigheder og lader dem indgå i optionsordningen. Medlemmer, der har indgået en af disse kontrakter, omtales som »privilegerede medlemmer«. Et privilegeret medlem bibeholder retten, der kan udøves inden for de første to måneder af hvert år, til at vælge at bruge de timesharerettigheder, som han har tilført optionsordningen i samme år. Hvis han vælger ikke at bruge ugerne, modtager han et forholdsmæssigt antal point, som han kan bruge inden for optionsordningen på andre boliger af tilsvarende værdi. I det omfang det privilegerede medlem har deponeret sine timesharerettigheder hos trustee, bliver disse stillet til rådighed for andre medlemmer, som kan indløse deres point til retten til at kunne benytte denne bolig i de uger, som svarer til disse brugsrettigheder.

— De ordinære medlemmer påtager sig at betale et årligt administrationsgebyr, der står i forhold til deres besiddelse af »pointrettigheder«, og et transaktionsgebyr for at reservere boliger, når de indløser point. Betalingen sker til MRL i Skotland.

— Ordinære medlemmer kan på ethvert tidspunkt købe yderligere »pointrettigheder« af MRL.

— MRL kan tillade medlemmerne at veksle deres point til indkvartering på hoteller, som selskabet driver, eller til andre tjenesteydelser. MRL tilbyder således medlemmerne, at de kan veksle deres point til ophold af tre, fire eller syv nætters varighed på et af mere end 70 hoteller, såfremt der er plads. Det antal point, der kræves til en booking, afhænger af de pågældende hotellers specifikke klassifikation. Ved reservationens bekræftelse påtager MRL sig at betale hotellet for indkvarteringen.

— Medlemmerne kan opspare point, der ikke blev brugt i et år, til brug i det følgende år. Alle deres »pointrettigheder« kan opspares, hvis anmodning herom indgives mindst ni måneder før udgangen af det pågældende år, og der kan spares op til 50 %, hvis anmodningen indgives mellem ni og tre måneder før årets udløb.

— Omvendt kan medlemmerne indtil tre måneder før årets udgang låne point fra det følgende års pointtildeling, når de foretager en reservation, der kræver flere point end deres »pointrettigheder« for indeværende år, på betingelse af at de betaler næste års skønnede administrationsgebyr på reservationstidspunktet.

— MRL kan give medlemmerne af klubben adgang til et eksternt (dvs. drevet af en tredjemand) program for udveksling af timesharerettigheder. MRL har således etableret forbindelse til et program kendt som »Interval International«, således at medlemmerne ved tiltrædelse af optionsordningen uden særskilt betaling bliver medlemmer af Interval International i to år. Derefter kan medlemmerne fortsætte deres tilknytning til dette program i henhold til særskilt aftale og for egen regning. Dette ekstra medlemskab giver medlemmerne af optionsordningen ret til at ombytte timeshareuger inden for denne ordning, for hvilke de har indløst deres point i et givent år, til boliger, som andre medlemmer af Interval International

stiller til rådighed. MRL er berettiget til at opsige eller ændre enhver tilknytning til et eksternt program for udveksling af timesharerettigheder, som selskabet har indført.

— MRL har til enhver tid ret til at udelukke timeshareuger svarende til de timesharerettigheder, som selskabet har overdraget til trustee, fra optionsordningen. Selskabet er dog forpligtet til at sikre, at der altid står et tilstrækkeligt antal boliger til rådighed til at opfylde alle de »pointrettigheder«, som selskabet selv og de ordinære medlemmer har. MRL har også ret til at fastsætte og ændre boligernes pointklassifikation og til at omklassificere point og »pointrettigheder« ved at øge eller nedsætte deres antal i overensstemmelse med hinanden, når værdien opretholdes.

Tvisten i hovedsagen

11 Tvisten i hovedsagen vedrører den korrekte momsmæssige klassificering af MRL's levering af visse tjenesteydelser i forbindelse med overdragelse af timesharerettigheder. Leveringsstedet for disse tjenesteydelser er også omtvistet.

12 Tvisten er opstået efter en afgørelse truffet af Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs i marts 2004, hvorefter MRL's overdragelse af »pointrettigheder« for det første blev anset for afgiftspligtig levering af fordele, der var afledt af medlemskab af en klub, og hvorefter leveringsstedet for det andet var i Det Forenede Kongerige.

13 MRL har anlagt sag mod denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, som ikke gav MRL medhold ved sin afgørelse af 16. juni 2006.

14 Court of Session (Skotland), som skal påkende en appel iværksat til prøvelse af denne sag, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Når MRL i overensstemmelse med bestemmelserne i [den omhandlede klubs] vedtægter og hermed forbundne kontrakter tildeler kontraktuelle rettigheder (»pointrettigheder«), som giver køberen ret til point, som kan indløses årligt til benyttelse og brug af timeshareboliger på sagsøgerens ferieanlæg, er dette så en levering, der skal karakteriseres som bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i den i sjette direktivs artikel 13, punkt B, [litra b),] omhandlede forstand […], eller som [tildeling af] medlemskab af en klub, eller [skal dette bedømmes] på [en] anden måde?

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

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

[—] kunden i et givent år helt eller delvist kan undlade at indløse sin ret til point for det pågældende år til brugsrettigheder og i stedet vælge at øge sin ret til point i det følgende år eller i henhold til kontraktvilkårene for [options]

ordningen i et givent år kan øge det antal point, kunden kan benytte i løbet af dette år, ved at »låne« fra sin ret til point i det følgende år?

[—] de boliger, som puljen omfatter, kan ændre sig fra det tidspunkt, hvor »pointrettighederne« erhverves, og det tidspunkt, hvor pointene indløses til en ret til at benytte den faste ejendom?

[—] tjenesteyderen kan ændre det antal point, som kunden har ret til hvert år, i overensstemmelse med [options]ordningens kontraktvilkår?

[—] appellanten fra tid til anden kan give personer, der har »pointrettigheder«, adgang til en [anden] timeshareordning?

[—] appellanten fra tid til anden kan give indehavere, der har »pointrettigheder«, ret til at ombytte deres point til indkvartering på hoteller, som appellanten driver, eller andre fordele, som appellanten stiller til rådighed?

3) a) Når en afgiftspligtig leverer de ovenfor i spørgsmål 1 og 2 beskrevne tjenesteydelser, er der herved tale om »tjenesteydelser vedrørende fast ejendom« som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra a), […]?

b) [I bekræftende fald]: Under omstændigheder, hvor [klubbens] medlemmer kan udøve deres kontraktuelle rettigheder ved at benytte timeshareboliger i mere end en medlemsstat, og det ikke vides på leveringstidspunktet, hvilken bolig der vil blive benyttet, hvordan fastlægges leveringsstedet da?«

Om de præjudicielle spørgsmål

15 Den forelæggende ret ønsker med disse spørgsmål, der behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, for det første hvorledes tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede skal kvalificeres samt leveringsstedet for disse tjenesteydelser, og for det andet om undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), finder anvendelse på disse tjenesteydelser.

Kvalificeringen og leveringsstedet

16 Ifølge sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges moms af »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at en tjenesteydelse kun foretages »mod vederlag« som omhandlet i den nævnte bestemmelse og dermed kun pålægges afgift, hvis der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, af

14.7.1998, sag C-172/96, First National Bank of Chicago, Sml. I, s. 4387, præmis 26, og af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 39).

17 Den karakteristiske ydelse ved den type tjenesteydelser, som den i hovedsagen omhandlede vedtægt vedrører, består i tildeling af kontraktuelle rettigheder, der kaldes »pointrettigheder«, og som giver medkontrahenterne mulighed for at modtage point, som hvert år kan indløses til en ret til midlertidigt at benytte boliger i tjenesteyderens ferieanlæg eller til indkvartering på et hotel eller til andre tjenesteydelser, som ikke er præciseret i kontrakterne.

18 Under disse omstændigheder bør den nævnte vedtægts indhold undersøges, således at det bestemmes, hvilke tjenesteydelser der leveres som modydelse til den betaling, som tjenesteyderen modtager. I denne henseende kan den metode, som generaladvokaten har anvendt i punkt 52 i forslaget til afgørelse, benyttes, således at de forskellige former for modydelser, der er fastsat i denne vedtægt, først bestemmes.

19 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at kunden inden for rammerne af optionsordningen kan opnå »pointrettigheder« enten ved at erhverve dem fra MRL mod betaling af en købspris eller ved at deponere timesharerettigheder over bestemte uger hos trustee og betale »gebyr for opnåelse af fordele«.

20 I det andet tilfælde kan »pointrettighederne« erhverves af en person, som allerede er indehaver af timesharerettigheder, og som overfører disse rettigheder til optionsordningen inden for rammerne af en »kontrakt om opnåelse af fordele« med MRL. Fra det tidspunkt, hvor denne person erhverver rettigheder inden for optionsordningen,

mister han i princippet forbindelsen til de konkrete timesharerettigheder, som gav anledning til denne erhvervelse.

21 Dette sidste kendetegn adskiller således den i hovedsagen omtvistede optionsordning fra den ordning, der var tale om i den sag, der førte til dom af 3. september 2009, RCI Europe (sag C-37/08, Sml. I, s. 7533), som MRL har henvist til. Adgangen til MRL's optionsordning sker nemlig helt enkelt ved erhvervelse af point, og det er disse point, som i sidste instans kan indløses til tjenesteydelser leveret af MRL inden for rammerne af denne ordning. De point, som hver indehaver af »pointrettigheder« har ret til, afspejler værdien af et ophold i en bestemt bolig eller andre tjenesteydelser leveret af MRL og udgør samtidigt på en vis måde det betalingsmiddel, som kunderne anvender til bl.a. at betale for erhvervelsen af retten til midlertidigt at benytte en bolig. I modsætning hertil var den ordning, der var genstand for den sag, som gav anledning til RCI Europe-dommen, en simpel bytteordning for timesharerettigheder.

22 Denne sondring udelukker dog ikke, at det samme kriterium med henblik på vurderingen anvendes, nemlig medlemmernes endelige hensigt med gennemførelsen af betalingen for de modtagne ydelser (RCI Europe-dommen, præmis 29).

23 Når dette kriterium anvendes på en ordning, der formelt set ikke indebærer et bytte af timesharerettigheder, således som det er tilfældet i hovedsagen, fremgår det, at erhvervelsen af »pointrettigheder« inden for rammerne af optionsordningen gennemføres med den hensigt at anvende disse rettigheder for at indløse dem til de ydelser, som tilbydes i denne ordning.

24 Som generaladvokaten har anført i punkt 74 i forslaget til afgørelse, indgår kunden nemlig ikke den oprindelige kontrakt for at samle point, men med henblik på midlertidigt at benytte en bolig eller for at opnå andre tjenesteydelser, som vælges efterfølgende. Købet af »pointrettigheder« er således ikke et mål i sig selv for kunden. Erhvervelsen af sådanne rettigheder og indløsningen af pointene skal snarere anses for forudgående transaktioner med henblik på at opnå ret til midlertidig anvendelse af en bolig, indkvartering på et hotel eller en anden tjenesteydelse.

25 Køberen af »pointrettigheder« modtager derfor modydelsen for sin oprindelige betaling på det endelige tidspunkt for denne indløsning.

26 Det fremgår af Domstolens praksis, at afgiftsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og at der, for at en tjenesteydelse kan pålægges afgift, skal være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modydelse (jf. i denne retning dom af 18.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11 og 12, og Tolsma-dommen, præmis 14).

27 Det fremgår således, at ved en ordning som optionsordningen er den egentlige tjenesteydelse, som er formålet med erhvervelsen af »pointrettighederne«, den tjenesteydelse, som består i, at de forskellige mulige modydelser, som kan opnås i kraft af point hidrørende fra disse rettigheder, stilles til rådighed for deltagerne i denne ordning. Tjenesteydelsen er således ikke fuldt ud leveret, før disse point er blevet indløst.

28 Det følger heraf, at i tilfælde, hvor tjenesteydelsen består af indkvartering på et hotel eller en midlertidig brugsret til en bolig, er det på tidspunktet for indløsningen af point til bestemte tjenesteydelser, at der opstår en forbindelse mellem den leverede ydelse og den af kunden erlagte modydelse, som består af point hidrørende fra de tidligere erhvervede rettigheder.

29 Det bemærkes derudover hvad angår en ordning som den i hovedsagen omhandlede, for det første at kunden ikke på tidspunktet for erhvervelsen af »pointrettigheder« er i stand til at vide præcist, hvilke boliger eller andre tjenesteydelser der er tilgængelige i løbet af et givent år, eller pointværdien af et ophold i disse boliger eller af disse andre ydelser. For det andet er det MRL, som fastsætter den pointmæssige værdi af de til rådighed stående boliger og tjenesteydelser, således at kundens valg uden videre er begrænset til de boliger eller tjenesteydelser, som kunden har adgang til, henset til det antal point han har.

30 Under disse omstændigheder er de væsentlige betingelser for, at momsen forfalder, ikke til stede på tidspunktet for den oprindelige erhvervelse af rettigheder som »pointrettighederne«, hvilket udelukker anvendelsen af sjette direktivs artikel 10, stk. 2, andet afsnit.

31 Som det imidlertid fremgår af dom af 21. februar 2006, BUPA Hospitals og Goldsborough Developments (sag C-419/02, Sml. I, s. 1685), er det nødvendigt, for at afgiften kan forfalde, at alle relevante enkeltheder vedrørende den omstændighed, der udløser afgiftspligtens indtræden, dvs. den fremtidige levering af goder eller den fremtidige ydelse, er kendt, og dermed navnlig, at goderne eller ydelserne er specifikt angivet. Således kan forskudsbetaling for leveringer af goder og tjenesteydelser, der endnu ikke er klart identificeret, ikke være momspligtige (dommen i sagen BUPA Hospitals og Goldsborough Developments, præmis 50).

32 Den egentlige tjenesteydelse leveres således først, når kunden indløser de point, som han har i henhold til sine tidligere erhvervede »pointrettigheder«, og i henhold til sjette direktivs artikel 10, stk. 2, første afsnit, indtræder afgiftspligten først og afgiften forfalder først på dette tidspunkt.

33 Det følger heraf, at i en sådan ordning er det først, når kunden indløser de point, der hidrører fra de tidligere erhvervede rettigheder, til den midlertidige anvendelse af en bolig, indkvartering på et hotel eller en anden tjenesteydelse, at det er muligt at bestemme, hvilken momsordning der finder anvendelse på transaktionen alt efter den leverede ydelses karakter. Leveringsstedet er følgelig det sted, hvor den bolig eller det hotel, som kunden opnår ret til at opholde sig i eller på efter indløsning af disse point, befinder sig.

34 Som generaladvokaten har anført i punkt 79-86 i forslaget til afgørelse, kan anvendelsen af dette princip ganske vist medføre vanskeligheder, såsom nødvendigheden af ved hver indløsning af point at omdanne de af kunden indløste point til en pengeværdi svarende til værdien af »pointrettighederne«, problemer forbundet med den uklare omregningskurs i forholdet mellem »pointrettigheder« og point, den manglende afgiftspålæggelse i et potentielt længerevarende tidsrum, problemer forbundet med mulige ændringer i momssatserne i perioden mellem erhvervelsen af »pointrettighederne« og indløsningen af de dertil svarende point og muligheden for, at kunden ikke indløser sine point.

35 Sådanne vanskeligheder kan imidlertid ikke begrunde, at en løsning som den af MRL foreslåede, hvorefter leveringsstedet afgøres ved anvendelse af en fastsat fordelingsmetode på grundlag af, hvilke ferieanlæg der stod til rådighed på tidspunktet for »pointrettighedernes« erhvervelse.

36 Anvendelse af en sådan metode ville også give anledning til vanskeligheder af forskellig art og ville derudover medføre risiko for misbrug, idet det ville være muligt for en afgiftspligtig person at medregne angiveligt ledige, men ubenyttede boliger i ferieanlæg beliggende i stater, som ikke er underlagt Den Europæiske Unions skattekontrol.

37 Derudover giver sjette direktiv intet retligt grundlag for en sådan fordelingsmetode. Dens eneste begrundelse ville være, at den ville forenkle det administrative arbejde, som MRL er forpligtet til at udføre for at opfylde sine forpligtelser i forhold til afgiftsmyndighederne.

38 Det bemærkes i denne sammenhæng, at en virksomhed som MRL i sin egenskab af momspligtig person har en række forpligtelser i henhold til sjette direktivs kapitel XIII, heriblandt de i artikel 22, stk. 2, fastsatte om at »føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre momsens anvendelse og skattemyndighedernes kontrol hermed«.

39 For at opfylde denne forpligtelse påhviler det således en sådan virksomhed at tilvejebringe et regnskab, der gør det muligt at fastslå beskatningsgrundlaget på en tilstrækkeligt gennemskuelig måde, hvilket er tvingende nødvendigt for, at den fælles momsordning kan fungere.

40 Det bemærkes endvidere, at medlemsstaterne ikke er magtesløse stillet over for afgiftspligtige, der ikke er samarbejdsvillige. Princippet om et fælles momssystem er således ikke til hinder for, at de indfører sanktioner for uregelmæssigheder begået i forbindelse med momsangivelsen. Tværtimod fremgår det af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, at medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner

nødvendige for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften (dom af 15.1.2009, sag C-502/07, K-1, Sml. I, s. 161, præmis 20).

41 Det bemærkes endelig, at i henhold til artikel 80, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) kan medlemsstaterne for at forebygge momssvig eller momsunddragelse i forbindelse med levering af ydelser til modtagere, til hvem der findes ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger samt ejendomsretlige, finansielle eller retlige bindinger som fastsat af medlemsstaten, bestemme, at beskatningsgrundlaget skal fastsættes som normalværdien.

42 Det bemærkes på baggrund af det anførte som helhed, at tjenesteydelser, som leveres af en erhvervsdrivende som MRL inden for rammerne af en ordning som den omhandlede optionsordning, skal kvalificeres på det tidspunkt, hvor en kunde, der deltager i en sådan ordning, indløser de rettigheder, som han oprindeligt har erhvervet, til en tjenesteydelse, der tilbydes af denne erhvervsdrivende. Hvis disse rettigheder indløses til en indkvartering på et hotel eller en midlertidig brugsret til en bolig, er disse ydelser tjenesteydelser vedrørende fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), hvis leveringssted er det sted, hvor dette hotel eller denne bolig er beliggende.

Muligheden for fritagelse i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)

43 Hvad angår overdragelse af rettigheder som de i hovedsagen omhandlede »pointrettigheder« må det, for så vidt disse kan anvendes til at opnå indkvartering på hoteller, anføres, at indkvartering inden for hotelsektoren udtrykkeligt er undtaget fra den i

sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), foreskrevne fritagelse ved samme bestemmelses nr. 1.

44 Når sådanne rettigheder imidlertid tjener til at opnå midlertidig anvendelse af en bolig, skal det afgøres, om overdragelsen af disse rettigheder skal kvalificeres som »udlejning af fast ejendom« i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), og om undtagelser fra fritagelsesordningen i denne bestemmelse finder anvendelse.

45 Det bemærkes indledningsvis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da disse fritagelser er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 3.3.2005, sag C-472/03, Arthur Andersen, Sml. I, s. 1719, præmis 24, af 9.2.2006, sag C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Sml. I, s. 1385, præmis 13, og af 13.7.2006, sag C-89/05, United Utilities, Sml. I, s. 6813, præmis 21).

46 Ifølge fast retspraksis er det grundlæggende kendetegn ved »udlejning af fast ejendom« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. i denne retning dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 55, af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21, og af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 25). Ved bedømmelsen af, om en bestemt aftale falder ind under denne definition, skal der tages hensyn til samtlige karakteristika og omstændigheder ved den pågældende transaktion. I denne henseende er det afgørende element

transaktionens objektive karakter, uanset hvordan parterne har kvalificeret den (jf. i denne retning Cantor Fitzgerald International-dommen, præmis 33).

47 Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende opfylder den midlertidige brugsret til en bolig, som opnås ved veksling af de oprindeligt erhvervede rettigheder, betingelserne for at være udlejning, da denne brugsret har de kendetegn, som svarer til begrebet »udlejning« som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Det fremgår således af de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, at når et medlem har indløst sine point til en sådan ret, råder han over beføjelsen til at benytte en fast ejendom, som om han var ejer deraf, og til at udelukke andre fra at benytte en sådan beføjelse for et bestemt tidsrum.

48 Som generaladvokaten desuden har anført i punkt 106 i forslaget til afgørelse, erhverver kunden inden for rammerne af en ordning som den i hovedsagen omhandlede »pointrettigheder« med den hensigt i sidste ende at få en midlertidig brugsret til en feriebolig. Det er derfor med henblik på den retlige kvalificering af overdragelsen af en sådan brugsret som »udlejning« uden betydning, at de enkelte kendetegn ved den pågældende faste ejendom i givet fald ikke er tilstrækkeligt kendte, da de kontraherende parter under alle omstændigheder har kendskab til brugsbetingelserne.

49 Hvad angår undtagelsen i denne bestemmelses nr. 1, angår denne, ud over udlejning inden for hotelsektoren, udlejning inden for andre sektorer med tilsvarende opgaver, idet medlemsstaterne dog i henhold til artikel 13, punkt B, litra b), andet afsnit, kan fastsætte yderligere undtagelser fra fritagelsesområdet i henhold til litra b).

50 Som Domstolen har fastslået i dom af 12. februar 1998, Blasi (sag C-346/95, Sml. I, s. 481, præmis 20-22), skal udtrykket »sektorer med tilsvarende opgaver« fortolkes bredt, da det har til formål at sikre, at midlertidig udlejning svarende til udlejning inden for hotelsektoren, som potentielt konkurrerer med hoteludlejningsvirksomhed, pålægges afgift. Medlemsstaterne råder over et skøn ved fastlæggelsen af de udlejningstransaktioner, der skal pålægges afgift som undtagelse fra fritagelsen af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 1. Det tilkommer følgelig medlemsstaterne i forbindelse med gennemførelsen af denne bestemmelse at indføre sådanne kriterier, som de finder passende for fastlæggelsen af sondringen mellem afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige transaktioner med hensyn til bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

51 Det følger af de foregående betragtninger, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke er til hinder for, at en medlemsstat pålægger moms af overdragelse mod vederlag af midlertidige brugsrettigheder til boliger, der ejes af tredjemand.

52 På baggrund af det anførte som helhed skal det fastslås, at ved en ordning som optionsordningen, hvor kunden indløser de rettigheder, som han oprindeligt har erhvervet, til en midlertidig brugsret til en bolig, er den pågældende tjenesteydelse udlejning af fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), [hvortil artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112 nu svarer]. Denne bestemmelse forhindrer dog ikke medlemsstaterne i at undtage denne tjenesteydelse fra afgiftsfritagelsen.

53 De forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at tjenesteydelser, som leveres af en erhvervsdrivende som sagsøgeren i hovedsagen inden for rammerne af en ordning som den i hovedsagen omhandlede »optionsordning«, skal kvalificeres på det tidspunkt, hvor en kunde, der deltager i en sådan ordning, indløser de rettigheder, som han oprindeligt har erhvervet, til en tjenesteydelse, der tilbydes af denne

erhvervsdrivende. Hvis disse rettigheder indløses til indkvartering på et hotel eller en midlertidig brugsret til en bolig, er disse ydelser tjenesteydelser vedrørende fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), hvis leveringssted er det sted, hvor dette hotel eller denne bolig er beliggende.

54 Når en kunde inden for rammerne af en ordning som den i hovedsagen omhandlede »optionsordning« indløser de rettigheder, som han oprindeligt har erhvervet, til en midlertidig brugsret til en bolig, er den pågældende tjenesteydelse udlejning af fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), [hvortil artikel 135, stk. 1, litra l), i direktiv 2006/112 nu svarer]. Denne bestemmelse forhindrer dog ikke medlemsstaterne i at undtage denne tjenesteydelse fra afgiftsfritagelsen.

Sagens omkostninger

55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

1) Tjenesteydelser, som leveres af en erhvervsdrivende som sagsøgeren i hovedsagen inden for rammerne af en ordning som den i hovedsagen omhandlede »optionsordning«, skal kvalificeres på det tidspunkt, hvor en kunde, der

deltager i en sådan ordning, indløser de rettigheder, som han oprindeligt har erhvervet, til en tjenesteydelse, der tilbydes af denne erhvervsdrivende. Hvis disse rettigheder indløses til indkvartering på et hotel eller en midlertidig brugsret til en bolig, er disse ydelser tjenesteydelser vedrørende fast ejendom som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2001/115/EF, hvis leveringssted er det sted, hvor dette hotel eller denne bolig er beliggende.

2) Ved en ordning som den i hovedsagen omhandlede »optionsordning«, hvor kunden indløser de rettigheder, som han oprindeligt har erhvervet, til en midlertidig brugsret til en bolig, er den pågældende tjenesteydelse udlejning af fast ejendom som omhandlet i artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2001/115, [hvortil artikel 135, stk. 1, litra l), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem nu svarer]. Denne bestemmelse forhindrer dog ikke medlemsstaterne i at undtage denne tjenesteydelse fra afgiftsfritagelsen.

Underskrifter