UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

16 päivänä joulukuuta 2010 *

Asiassa C-270/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Court of Session (Scotland) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 10.7.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.7.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

MacDonald Resorts Ltd

vastaan

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Tizzano sekä tuomarit J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (esittelevä tuomari), M. Ilešič ja M. Berger,

julkisasiamies: V. Trstenjak,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 10.6.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– MacDonald Resorts Ltd, edustajinaan C. Tyre, QC, ja advocate D. Small,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään S. Hathaway ja F. Penlington, avustajanaan barrister P. Mantle,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou ja S. Spyropoulos,

– Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Afonso ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY (EYVL 2002, L 15, s. 24; jäljempänä kuudes direktiivi), 2, 9 ja 10 artiklan sekä 13 artiklan B kohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat MacDonald Resorts Ltd (jäljempänä MRL) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset) ja jossa on kyse tiettyihin MRL:n suorittamiin palveluihin sovellettavasta arvonlisäverojärjestelmästä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. 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.

2. Kuitenkin

a) kiinteään omaisuuteen liittyvien palvelujen osalta, mukaan lukien kiinteistönvälittäjän tai asiantuntijan palvelut, sekä rakennustyön valmisteluun ja yhteensovittamiseen liittyvien palvelujen, kuten arkkitehtien ja valvontatoimistojen palvelujen, osalta palvelujen suorituspaikka on omaisuuden sijaintipaikka.

_ _”

4 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 ja 2 kohdassa 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 tavaroiden luovuttaminen ja palvelujen suorittaminen katsotaan loppuun saatetuksi 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.”

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

”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;

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

_ –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

MRL:n toiminta

6 MRL on yhtiö, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Se on merkitty kyseisen jäsenvaltion arvonlisäverorekisteriin sekä lisäksi Espanjan arvonlisäverorekisteriin.

7 MRL harjoittaa toimintaansa sekä Yhdistyneessä kuningaskunnassa että Espanjassa, ja toiminta koostuu näissä molemmissa jäsenvaltioissa sijaitsevissa lomakylissä olevien asuntojen käyttöön oikeuttavien aikaosuuksien myynnistä (jäljempänä aikaosuuksien käyttöoikeudet). Yhtiö käyttää samoja sopimusasiakirjoja Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Espanjassa.

8 MRL alkoi 3.10.2003 lukien myydä uutta tuotetta eli Options by Macdonald Hotels and Resorts -nimistä vaihto-ohjelmaa (jäljempänä vaihto-ohjelma). Ohjelman aloittamisella pyrittiin hyödyntämään paremmin myymättömiä aikaosuuksia ja tarjoamaan MRL:n asiakkaille erityisesti loma-asunnon valinnan ja käyttöjakson suhteen joustavampia tapoja majoittua MRL:n loma-asunnoissa.

9 Vaihto-ohjelman käyttöön ottamiseksi MRL perusti Options by Macdonald Hotels and Resorts -nimisen klubin (jäljempänä klubi). Kyseessä on voittoa tavoittelematon elin, joka ei ole oikeushenkilö ja jota sääntelee kirjallinen ohjesääntö (jäljempänä ohjesääntö). Sen mukaan klubin pääasiallinen tavoite on ”varmistaa, että jäsenillä on oikeus varata itselleen lomamajoitus ja muita lisäetuja tietyiksi ajanjaksoiksi vuosittain 30 vuoden ajan tässä ohjesäännössä määritellyn [vaihto-ohjelman] ehtojen mukaisesti”.

10 Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kyseisen ohjesäännön ja siihen liittyvien sopimusten keskeisiä ominaispiirteitä ovat seuraavat:

– Klubi perustettiin 30 vuodeksi eli ajanjaksoksi 3.10.2003–2.10.2033.

– MRL on perustajajäsen, jonka oikeutena ja velvollisuutena on hoitaa klubin liiketoimintaa ja muuta toimintaa, hallinnoida vaihto-ohjelmaa ja huolehtia kaikista tähän tarkoitukseen tarpeelliseksi katsomistaan tehtävistä.

– MRL nimitti perustajajäsenenä toimitsijan (trustee), jolle se siirsi oikeudet, jotka sillä oli kaikkiin aikaosuusjärjestelmään kuuluvan loma-asuntokannan myymättömiin aikaosuuksiin. Ohjesäännön nojalla MRL sai oikeuden näihin aikaosuusasuntoihin liittyviin Points Right -oikeuksiin. Näitä Points Right -oikeuksia MRL voi myydä tavanomaisille jäsenille.

– Vaihto-ohjelman jäsenyyttä hakevista ja jäsenyysehdot täyttävistä MRL:n asiakkaista tulee klubin tavanomaisia jäseniä. He hankkivat Points Right -oikeuksia joko ostamalla niitä MRL:ltä tai luovuttamalla toimitsijalle kiinteitä viikkoja koskevia aikaosuuksia.

– MRL määrittää arvon kaikille jäsenten käytössä oleville käyttöviikoille. Arvot ilmaistaan pisteinä, joita annetaan tietty määrä asunnon sijainnin, tason ja tyypin sekä vuodenajan mukaan. Jäsenet saavat Points Right -oikeuksiensa perusteella vuosittain tietyn määrän pisteitä. He voivat lunastaa niillä kyseisenä vuonna majoituksen valitsemassaan loma-asunnossa valitsemanaan ajankohtana omien pisteidensä enimmäismäärän ja käytettävissä olevien viikkojen rajoissa. Ilmaus ”Points Right” tarkoittaa siis jäsenten oikeutta saada vuosittain tietty määrä pisteitä siten, että he voivat kyseisen vuoden kuluessa käyttää oikeuttaan majoittua asuntoon.

– Vaihto-ohjelman jäsenyyden hankkimisesta ei tarvitse maksaa liittymismaksua, mutta liittymistä pyytäessään uuden tavanomaisen jäsenen on hankittava Points Right -oikeuksia, mikä on mahdollista kahdella eri tavalla. Jäsen voi ensinnäkin ostaa Points Right -oikeuksia MRL:ltä, tällä hetkellä 2,50 Englannin punnan (GBP) kappalehintaan (perushinta ilman kampanja-alennusta). Uusi jäsen ja MRL tekevät hankinnasta Points Sales -sopimuksen. Toiseksi ohjelman jäsen

voi saada Points Right -oikeuksia vastikkeena toimitsijalle luovuttamistaan ja MRL:ltä aiemmin ostamistaan aikaosuuksista sekä lisämaksun (enhancement fee) maksamisesta.

– Jälkimmäinen järjestely voidaan toteuttaa kahdella eri tavalla. Jäsen, jolla on ennestään MRL:ltä hankittu aikaosuus, voi tuoda oman loma-asuntonsa, jota aikaosuus koskee, vaihto-ohjelmaan tekemällä MRL:n kanssa lisäetusopimuksen (enhancement contract), jolloin hän saa tätä aikaosuutta vastaavia Points Right -oikeuksia. Vaihtoehtoisesti henkilö, jolla ei ole vielä omia aikaosuuksia, voi tehdä MRL:n kanssa edelleenmyynti- ja lisäetusopimuksen (resale and enhancement contract), jolloin hän samanaikaisesti sekä hankkii aikaosuuksia että tuo niitä vaihto-ohjelmaan. Jäsenet, jotka ovat tehneet jommankumman näistä sopimuksista, ovat niin sanottuja lisäetujäseniä (enhanced members). Lisäetujäsenillä säilyy oikeus siihen, että he voivat käyttää vaihto-ohjelmaan tuomiaan aikaosuuksia kulloinkin kyseessä olevan vuoden aikana, mutta tätä oikeutta on käytettävä kyseisen vuoden kahden ensimmäisen kuukauden aikana. Muussa tapauksessa he saavat pisteitä, joita voidaan käyttää muihin vaihto-ohjelman piirissä oleviin samanarvoisiin asuntoihin. Koska lisäetujäsen on antanut aikaosuutensa toimitsijan haltuun, näitä aikaosuuksia tarjotaan muille jäsenille, jotka voivat lunastaa pisteillään majoituksen kyseiseen asuntoon niiksi viikoiksi, joita aikaosuudet vastaavat.

– Tavanomaiset jäsenet sitoutuvat maksamaan vuosittaisen hallinnointimaksun, joka vastaa heillä olevia Points Right -oikeuksia, sekä asunnon varaamiseen liittyvän käsittelymaksun käyttäessään pisteensä palveluiden lunastamiseen. Maksu maksetaan MRL:lle Skotlantiin.

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

– MRL voi antaa jäsenille mahdollisuuden vaihtaa pisteitä majoitukseen MRL:n hallinnoimissa hotelleissa tai muihin palveluihin. Näin tehdäkseen MRL on tarjonnut jäsenille mahdollisuutta pyytää aikaisintaan 10 kuukautta etukäteen pisteiden vaihtamista kolmen, neljän tai seitsemän yön pituiseen majoitukseen jossakin yli 70 hotellista, majoituksen saatavuuden mukaan. Varaukseen vaadittava pistemäärä vaihtelee kyseisten hotellien luokituksen mukaan. Hyväksyttyään varauksen MRL on velvollinen vastaamaan hotellille majoituskustannuksista.

– Jäsenet voivat säästää heiltä jonakin vuonna käyttämättä jäävät pisteet ja käyttää ne seuraavana vuonna. He voivat säästää kaikki pisteensä, jos tätä koskeva pyyntö esitetään viimeistään yhdeksän kuukautta ennen kuluvan vuoden loppua, ja enintään 50 prosenttia pisteistä, jos pyyntö esitetään kolmesta yhdeksään kuukautta ennen vuoden loppua.

– Käänteisesti jäsenet voivat tehdä varauksen, johon vaaditaan enemmän pisteitä kuin heillä on kyseisenä vuonna käytössään, lainaamalla viimeistään kolme kuukautta ennen kuluvan vuoden loppua pisteitä seuraavan vuoden pisteistään ja maksamalla varausta tehdessään seuraavan vuoden arvioidun hallinnointimaksun.

– MRL voi ottaa käyttöön järjestelyn, jossa klubin jäsenet voivat osallistua MRL:n ulkopuolisiin (eli kolmansien osapuolten tarjoamiin) aikaosuuksien vaihto-ohjelmiin. MRL on siis luonut yhteydet yhteen tällaiseen ohjelmaan, joka tunnetaan nimellä Interval International, joten vaihto-ohjelmaan liittyessään jäsenet saavat myös Interval International -ohjelman jäsenyyden kahdeksi vuodeksi ilman erillistä maksua. Myöhemmin jäsenet voivat säilyttää Interval Internationalin jäsenyyden erillissopimuksella omalla kustannuksellaan. Tämä täydentävä jäsenyys antaa vaihto-ohjelman jäsenille oikeuden vaihtaa vaihto-ohjelman puitteissa käyttöviikot, jotka he ovat saaneet minä tahansa vuonna pisteidensä perusteella,

Interval International -ohjelman muiden jäsenten käyttöön tuomaan asuntoon. Ohjesäännön mukaan MRL:llä on oikeus irtisanoa sovittu osallistuminen ulkopuoliseen aikaosuusohjelmaan, jonka se on järjestänyt, tai oikeus muuttaa sitä.

– MRL voi milloin tahansa poistaa vaihto-ohjelmasta mitkä tahansa toimitsijalle siirtämänsä käyttöviikot. Sen on kuitenkin varmistettava, että loma-asuntoja on aina riittävästi tarjolla kaikkien sillä itsellään ja sen tavanomaisilla jäsenillä olevien Points Right -oikeuksien täyttämiseksi. 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.

Asian käsittelyn vaiheet kansallisissa viranomaisissa

11 Pääasia koskee MRL:n aikaosuusliiketoimintansa osana suorittamien palvelujen asianmukaista luokittelua niiden arvonlisäverollisuuden määrittämiseksi. Lisäksi riita koskee näiden palvelujen suorituspaikkaa.

12 Riita sai alkunsa Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customsin maaliskuussa 2004 tekemästä päätöksestä, jonka mukaan MRL:n luovuttamia Points Right -oikeuksia on pidettävä klubin jäsenyyteen liittyvien etujen muodossa toteutuvina verollisina liiketoimina ja jonka mukaan suorituspaikka on Yhdistynyt kuningaskunta.

13 MRL nosti tästä päätöksestä VAT and Duties Tribunal, Edinburghissa kanteen, jonka kyseinen tuomioistuin hylkäsi 16.6.2006 tekemällään päätöksellä.

14 Jälkimmäisestä päätöksestä valitettiin Court of Sessioniin (Scotland), joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kun valittaja suorittaa klubin ohjesäännön ja klubiin liittyvien sopimusten mukaisesti sellaisia palveluja, jotka ovat sellaisten sopimusperusteisten oikeuksien (Points Right -oikeudet) luovutuksia, jotka oikeuttavat ostajan saamaan pisteitä, joilla voidaan vuosittain lunastaa mahdollisuus majoittua valittajan lomakylissä sijaitseviin aikaosuusasuntoihin ja käyttää näitä asuntoja, onko tätä suoritusta pidettävä kuudennen – – direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa – – tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena vai klubin jäsenyyteen liittyvänä suorituksena vai jonakin muuna suorituksena?

2) Vaikuttaako ensimmäiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, että

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

asiakas voi tiettynä vuonna päättää olla kokonaan tai osittain käyttämättä senvuotisia pisteitään majoittautumisoikeuden lunastamiseen ja voi sitä vastoin päättää kartuttaa seuraavan vuoden pisteitään tai voi kartuttaa [vaihto-]ohjelman kunkin

vuoden sopimusehdoista riippuen kyseisen vuoden pisteitään 'lainaamalla' seuraavan vuoden pisteistään

asunnot, joita majoittautumisoikeus koskee, voivat vaihtua sinä aikana, joka jää Points Right -oikeuksien hankinta-ajankohdan ja pisteiden käyttämisajankohdan väliin

palvelun suorittaja voi muuttaa pistemäärää, johon asiakkaalla on kunakin vuonna oikeus, [vaihto-]ohjelmaan kuuluvien sopimusehtojen puitteissa

valittaja voi halutessaan ottaa käyttöön järjestelyn, jonka mukaan Points Right -oikeuksien haltijat voivat osallistua ulkopuolisen tarjoamaan aikaosuuksien vaihto-ohjelmaan

valittaja voi halutessaan ottaa käyttöön järjestelyn, jonka mukaan Points Right -oikeuksien haltijat voivat vaihtaa pisteitään majoitukseen valittajan hallinnoimissa hotelleissa tai muihin valittajan tarjoamiin etuihin?

3) a) Ovatko verovelvollisen suorittamat kahdessa ensimmäisessä kysymyksessä tarkoitetut palvelut kuudennen – – direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa – – tarkoitettuja 'kiinteään omaisuuteen' liittyviä palveluja?

b) Jos [edeltävään kysymykseen] vastataan myöntävästi: siinä tilanteessa, että mainitun klubin jäsenet voivat käyttää sopimusperusteisia oikeuksiaan aikaosuusmajoitukseen useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa eikä suoritushetkellä ole tiedossa, mitä majoitusta he aikovat käyttää, kuinka suorituspaikka on määritettävä?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

15 Kysymyksillään, joita on tarkasteltava yhdessä, kansallinen tuomioistuin pyrkii lähinnä yhtäältä täsmentämään pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten palvelusuoritusten luokittelua sekä niiden suorituspaikkaa ja toisaalta selvittämään, sovelletaanko näihin suorituksiin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyä poikkeusjärjestelmää.

Suorituksen luokittelu ja suorituspaikka

16 On syytä muistuttaa, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Tässä mielessä oikeuskäytännön mukaan palvelu on suoritettu "vastikkeellisesti" säännöksessä tarkoitetulla tavalla ja on siten verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta (ks. 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 kohta ja asia C-174/00, Kennemer Golf, tuomio 21.3.2002, Kok., s. I-3293, 39 kohta).

17 Pääasiassa kyseessä olevan sopimuksen kohteena olevalle palvelutyypille luonteenomainen suoritus muodostuu sellaisten Points Right -oikeuksiksi kutsuttujen sopimusperusteisten oikeuksien myöntämisestä, jotka antavat toiselle sopimuspuolelle mahdollisuuden saada pisteitä, joilla voidaan vuosittain lunastaa oikeus käyttää väliaikaisesti asuntoa palveluntarjoajan lomakylässä taikka saada majoitus hotellissa tai muita palveluja, joita ei ole täsmennetty sopimusasiakirjoissa.

18 Näin ollen on tarkasteltava sopimuksen osatekijöitä, jotta voidaan määrittää ne palvelut, joita tarjotaan vastineeksi palveluntarjoajan saamasta korvauksesta. Tässä on sovellettava julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 52 kohdassa käyttämää menetelmää ja siten yksilöitävä ensin ne eri korvaukset, joista sopimuksessa määrätään.

19 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että asiakas voi saada vaihto-ohjelmassa Points Right -oikeuksia joko ostamalla niitä MRL:ltä maksamalla hankintahinnan tai antamalla kiinteitä viikkoja koskevan aikaosuutensa toimitsijan haltuun ja maksamalla lisäetumaksun.

20 Jälkimmäisessä tapauksessa Points Right -oikeuksia voi hankkia henkilö, jolla on jo aikaosuuksia ja joka tuo kyseiset osuutensa vaihto-ohjelmaan MRL:n kanssa tekemänsä lisäetusopimuksen mukaisesti. Henkilö menettää siitä hetkestä lukien, kun

hän hankkii oikeudet vaihto-ohjelmassa, lähtökohtaisesti yhteyden niihin tiettyihin aikaosuuksiin, jotka ovat mahdollistaneet tämän hankinnan.

21 Jälkimmäinen ominaispiirre tosin erottaa vaihto-ohjelman asiassa C-37/08, RCI Europe, 3.9.2009 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-7533) kyseessä olleesta järjestelmästä, johon MRL viittaa. Pääsy MRL:n vaihto-ohjelmaan nimittäin toteutuu jo pelkästään hankkimalla pisteitä, ja nimenomaan kyseisillä pisteillä voidaan lunastaa myöhemmin MRL:n ohjelmassa tarjoamia palveluita. Näin ollen pisteet, jotka Points Right -oikeuksien haltija voi vaatia, kuvaavat tietyssä loma-asunnossa oleskelun tai MRL:n tarjoamien muiden palveluiden arvoa ja ovat samalla eräänlainen maksutapa, jota asiakkaat käyttävät muun muassa maksaakseen loma-asunnon väliaikaisen käyttöoikeuden hankinnan. Edellä mainitussa asiassa RCI Europe kyseessä ollut järjestelmä sitä vastoin oli pelkkä aikaosuuksiin perustuvien käyttöoikeuksien vaihtojärjestelmä.

22 Tämä erottelu ei kuitenkaan estä käyttämästä samaa arviointiperustetta, eli sitä, joka liittyy siihen lopulliseen tarkoitukseen, jossa jäsenet ovat maksaneet saamistaan palveluista (em. asia RCI Europe, tuomion 29 kohta).

23 Kyseistä arviointiperustetta käytettäessä järjestelmässä, jossa muodollisesti ei vaihdeta aikaosuuksiin perustuvia käyttöoikeuksia, kuten pääasiassa kyseessä olevassa järjestelmässä, on selvää, että Points Right -oikeuksia hankitaan vaihto-ohjelman puitteissa siinä tarkoituksessa, että niitä käytetään ohjelmassa tarjottujen palveluiden lunastamiseen.

24 Kuten julkisasiamies on nimittäin ratkaisuehdotuksensa 74 kohdassa todennut, asiakas ei tee alkuperäistä sopimusta tarkoituksenaan keräillä pisteitä vaan käyttääkseen väliaikaisesti asuntoa tai saadakseen muita palveluita, jotka valitaan myöhemmin. Points Right -oikeuksien ostaminen ei siis sellaisenaan ole asiakkaan tarkoitus. Niiden hankkimista ja pisteiden käyttämistä lunastukseen on pidettävä ennakkotoimina, jotka tehdään, jotta voitaisiin vaatia oikeus käyttää väliaikaisesti loma-asuntoa, hotellimajoitusta tai muuta palvelua.

25 Näin ollen Points Right -oikeuksien ostaja saa alkuperäistä maksuaan vastaavan vastikkeen lunastamisen viimeisessä vaiheessa.

26 Oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että palvelujen suorituksista kannettavan veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa näistä palveluista saadun vastikkeen, ja että palvelujen suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että palvelunsuorittajan suorittaman palvelun ja siitä saadun vastikkeen välillä on olemassa suora yhteys (ks. vastaavasti asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988, Kok., s. 1443, 11 ja 12 kohta sekä em. asia Tolsma, tuomion 14 kohta).

27 On siis selvää, että vaihto-ohjelman kaltaisessa järjestelmässä se todellinen suoritus, jonka vuoksi Points Right -oikeudet on hankittu, on palvelu, jossa osallistujien käyttöön annetaan erilaisia mahdollisia vastikkeita, joita voidaan saada kyseisiin oikeuksiin perustuvilla pisteillä. Palvelua ei näin ollen ole täysin suoritettu, ennen kuin kyseiset pisteet käytetään palvelun lunastamiseen.

28 Tästä seuraa, että siinä tapauksessa, että palvelu on hotellimajoitus tai loma-asunnon väliaikainen käyttöoikeus, suoritetun palvelun ja asiakkaan maksaman vastikkeen, joka muodostuu aiemmin hankittuihin oikeuksiin perustuvista pisteistä, välinen yhteys muodostuu sillä hetkellä, kun pisteillä lunastetaan konkreettisia palveluja.

29 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta järjestelmästä on lisäksi todettava, että yhtäältä Points Right -oikeuksien hankintahetkellä asiakas ei tarkkaan tiedä niitä loma-asuntoja tai muita palveluja, joita tiettynä vuonna on saatavilla eikä myöskään näissä loma-asunnoissa oleskelun tai näiden palvelujen arvoa pisteinä. Toisaalta MRL vahvistaa saatavilla olevien loma-asuntojen ja palvelujen pisteluokittelun, joten asiakkaan valinta rajoittuu alusta lukien niihin loma-asuntoihin ja palveluihin, jotka ovat hänen saatavillaan hänen käytettävissään olevien pisteiden lukumäärän perusteella.

30 Näin ollen arvonlisäverosaatavan syntymisen keskeisiä osatekijöitä ei ole olemassa Points Right -oikeuksien kaltaisten oikeuksien alkuperäisellä hankintahetkellä, mikä merkitsee, ettei kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa voida soveltaa.

31 Kuten asiassa C-419/02, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, 21.2.2006 annetusta tuomiosta (Kok., s. I-1685) ilmenee, arvonlisäverosaatavan syntymisen edellytyksenä on se, että kaikki verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat jo tiedossa, ja siis erityisesti se, että tavarat tai palvelut on eritelty täsmällisesti. Näin ollen arvonlisäverollisia eivät voi olla ennakkomaksut, jotka on maksettu sellaisten tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, joita ei ole vielä selvästi yksilöity (tuomion 50 kohta).

32 Koska todellinen palvelu siis saadaan vasta, kun asiakas käyttää aiemmin hankkimiinsa Points Right -oikeuksiin perustuvat pisteet palvelun lunastamiseen, verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan vasta kyseisellä hetkellä.

33 Tästä seuraa, että mainitunlaisessa järjestelmässä vasta silloin, kun asiakas lunastaa aiemmin hankkimiinsa oikeuksiin perustuvilla pisteillä loma-asunnon väliaikaisen käytön, hotellimajoituksen tai muun palvelun, on mahdollista määrittää liiketoimeen sovellettava arvonlisäverojärjestelmä suoritetun palvelun tyypin mukaan. Näin ollen palvelun suorituspaikka on esimerkiksi paikka, jossa sijaitsee loma-asunto tai hotelli, jossa oleskeluun asiakas saa oikeuden käyttäessään pisteensä palvelun lunastamiseen.

34 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 79–86 kohdassa huomauttanut, tämän periaatteen soveltamisesta voi tosin aiheutua vaikeuksia, kuten tarve muuntaa jokaisen lunastuksen yhteydessä asiakkaan käyttämät pisteet rahalliseksi arvoksi, joka vastaa Points Right -oikeuksia, näiden oikeuksien pisteiksi muuntamisessa käytettävän muuntokurssin läpinäkymättömyyteen liittyvät ongelmat, tulojen verottamatta jääminen mahdollisesti pitkäksikin ajaksi, arvonlisäverokannan vaihteluun Points Right -oikeuksien hankintahetken ja vastaavien pisteiden käyttöhetken välisenä aikana liittyvät ongelmat sekä mahdollisuus, että asiakas ei käytä pisteitään.

35 Tällaiset vaikeudet eivät kuitenkaan voi olla perusteena sille, että hyväksyttäisiin MRL:n ehdottama ratkaisu, jonka mukaan palvelun suorituspaikka määritettäisiin soveltamalla kaavamaista jakomenetelmää, joka perustuisi Points Right -oikeuksien hankintahetkellä käytettävissä olevaan asuntokantaan.

36 Myös kuvatun menetelmän soveltamisesta seuraisi monenlaisia vaikeuksia, ja lisäksi siihen liittyisi väärinkäytösten vaara, koska olisi mahdollista, että verovelvollinen sisällyttäisi mainittuun asuntokantaan sellaisia asuntoja, joiden se väittäisi olevan käytettävissä mutta joita ei käytettäisi ja jotka sijaitsisivat valtioissa, jotka eivät ole Euroopan unionin verovalvonnan piirissä.

37 Kyseiselle jakomenetelmälle ei sitä paitsi ole minkäänlaista laillista perustaa kuudennessa direktiivissä. Sen ainoa oikeutus olisi itse asiassa sen hallinnollisen työn yksinkertaistaminen, jota MRL:ltä edellytetään velvollisuuksiensa täyttämiseksi suhteessa veroviranomaisiin.

38 Tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että MRL:n kaltaisella yrityksellä on arvonlisäverovelvollisena kuudennen direktiivin XIII luvun mukaan tiettyjä velvollisuuksia, joihin kuuluu kyseisen direktiivin 22 artiklan 2 kohdassa asetettu velvollisuus pitää ”riittävän yksityiskohtaista kirjanpitoa arvonlisäveron soveltamisen ja veroviranomaisen suorittaman tarkastuksen mahdollistamiseksi”.

39 Täyttääkseen tämän velvollisuuden tällaisen yrityksen on esitettävä kirjanpito, jonka perusteella on mahdollista riittävän läpinäkyvästi yksilöidä veron peruste, mikä on välttämätöntä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnalle.

40 On lisättävä, etteivät jäsenvaltiot ole voimattomia tilanteissa, joissa verovelvolliset eivät tee yhteistyötä. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaate ei ole esteenä sille, että otetaan käyttöön toimenpiteitä, joilla sanktioidaan maksettavaa arvonlisäveroa koskevissa ilmoituksissa olevia sääntöjenvastaisuuksia. Kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdassa päinvastoin säädetään, että jäsenvaltiot voivat säätää muista

velvoitteista, joita ne pitävät välttämättöminä veron asianmukaiseksi kantamiseksi (asia C-502/07, K-1, tuomio 15.1.2009, Kok., s. I-161, 20 kohta).

41 Lopuksi on todettava, että yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 80 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä palvelun suorittajan ja vastaanottajan välisiä johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään tietyissä tapauksissa liiketoimen käypää markkina-arvoa.

42 Kun otetaan huomioon kaikki edellä esitetty, on todettava, että MRL:n kaltaisen toimijan vaihto-ohjelman kaltaisen järjestelmän muodossa suorittamat palvelut on luokiteltava sillä hetkellä, kun tällaiseen järjestelmään osallistuva asiakas lunastaa aiemmin hankkimillaan oikeuksilla kyseisen toimijan tarjoaman palvelun. Silloin kun oikeuksilla lunastetaan hotellimajoitus tai loma-asunnon väliaikainen käyttöoikeus, kyseiset suoritukset ovat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja, jotka suoritetaan siinä paikassa, missä kyseinen hotelli tai loma-asunto sijaitsee.

Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu verovapautusmahdollisuus

43 Pääasiassa kyseessä olevien Points Right -oikeuksien kaltaisten oikeuksien luovutuksesta siltä osin kuin niitä voidaan käyttää majoitukseen hotelleissa on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu vapautus on

nimenomaisesti suljettu pois kyseisen b alakohdan 1 alakohdalla hotellialalla tapahtuvan majoitustoiminnan osalta.

44 Kun sitä vastoin tällaisia oikeuksia käytetään loma-asunnon saamiseksi väliaikaiseen käyttöön, on määritettävä se, onko näiden oikeuksien luovuttamista pidettävä 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokraamisena ja jätetäänkö luovuttaminen mainitussa säännöksessä säädetyn poikkeusjärjestelmän ulkopuolelle.

45 Aluksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta palvelusta (ks. mm. asia C-472/03, Arthur Andersen, tuomio 3.3.2005, Kok., s. I-1719, 24 kohta; asia C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006, Kok., s. I-1385, 13 kohta ja asia C-89/05, United Utilities, tuomio 13.7.2006, Kok., s. I-6813, 21 kohta).

46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun ”kiinteän omaisuuden vuokrauksen” käsitteen peruspiirre on, että sopimuspuolelle annetaan sovituksi ajaksi vastiketta vastaan oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle (ks. vastaavasti mm. 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 asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003, Kok., s. I-5965, 25 kohta). Sen arvioimiseksi, vastaako tietty sopimus tätä määritelmää, on otettava huomioon kaikki kyseisen liiketoimen ominaispiirteet ja olosuhteet, joissa se toteutetaan. Tässä yhteydessä ratkaiseva osatekijä on kyseisen toimenpiteen objektiivinen

sisältö, joka määritetään riippumatta siitä, miten asianosaiset ovat sen luokitelleet (ks. vastaavasti em. asia Cantor Fitzgerald International, tuomion 33 kohta).

47 Pääasiassa käsiteltävän asian tapauksessa aiemmin hankittuja oikeuksia vastaan vaihtamalla saatu loma-asunnon väliaikainen käyttöoikeus täyttää vuokrauksen edellytykset, koska sillä on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua käsitettä ”vuokraus” vastaavat ominaispiirteet. Kansallisen tuomioistuimen esittämistä seikoista nimittäin ilmenee, että kun jäsen on kerran lunastanut pisteillään tällaisen käyttöoikeuden, hänellä on oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle tietyksi ajaksi.

48 Kuten lisäksi julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 106 kohdassa todennut, pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa järjestelmässä asiakas hankkii Points Right -oikeuksia saadakseen lopulta oikeuden käyttää väliaikaisesti loma-asuntoa. Jotta tällaisen käyttöoikeuden luovutusta voidaan pitää ”vuokrauksena”, sillä, etteivät kyseessä olevan kiinteistön erityisominaisuudet mahdollisesti ole riittävän tunnettuja, ei näin ollen ole merkitystä, sillä käytön edellytykset ovat joka tapauksessa sopimuspuolten tiedossa.

49 Mainitun 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdassa säädetty pois sulkeminen koskee hotellialalla harjoitettavan majoitustoiminnan lisäksi vastaavalla alalla harjoitettavaa majoitustoimintaa, ja mainitun b alakohdan toisen alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muistakin b alakohtaan sisältyvän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

50 Kuten asiassa C-346/95, Blasi, 12.2.1998 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-481, 20–22 kohta) on todettu, ilmaisua ”vastaavalla alalla” on tulkittava väljästi, koska ilmaisulla halutaan varmistaa, että hotellialaa vastaavalla alalla harjoitettava väliaikainen majoitustoiminta, joka on mahdollisesti kilpailutilanteessa hotellialan toiminnan kanssa, on verollista. Jäsenvaltioilla on harkintavaltaa sen määrittelemisessä, mikä on sellaista majoitustoimintaa, joka on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdan mukaisesti verollista kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapaudesta säädetyn poikkeuksen mukaisesti. Jäsenvaltioiden on siis säännöstä täytäntöön pannessaan otettava käyttöön arviointiperusteet, joiden ne katsovat soveltuvan verotettavan toiminnan sekä sellaisen toiminnan, jota ei veroteta, eli kiinteän omaisuuden vuokrauksen erottamiseksi toisistaan.

51 Edellä esitetyn perusteella kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta ei ole esteenä sille, että jäsenvaltio pitää kolmansien omistamien loma-asuntojen väliaikaisen käyttöoikeuden vastikkeellista luovutusta arvonlisäveron alaisena.

52 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella on katsottava, että vaihto-ohjelman kaltaisessa järjestelmässä silloin, kun asiakas lunastaa aiemmin hankkimillaan oikeuksilla loma-asunnon väliaikaisen käyttöoikeuden, kyseinen palvelusuoritus on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa (jota nykyään vastaa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohta) tarkoitettua kiinteistön vuokrausta. Tämä säännös ei kuitenkaan ole esteenä sille, että jäsenvaltiot voivat sulkea kyseisen suorituksen verovapautuksen ulkopuolelle.

53 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että pääasian valittajan kaltaisen toimijan pääasiassa kyseessä olevan vaihto-ohjelman kaltaisessa järjestelmässä suorittamat palvelut on luokiteltava sillä hetkellä, kun tällaiseen järjestelmään osallistuva asiakas lunastaa aiemmin hankkimillaan oikeuksilla kyseisen toimijan tarjoaman palvelun. Jos niillä lunastetaan hotellimajoitus tai oikeus loma-asunnon väliaikaiseen

käyttöön, nämä suoritukset ovat kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja, jotka suoritetaan siinä paikassa, missä kyseinen hotelli tai asunto sijaitsee.

54 Jos asiakas lunastaa aiemmin hankkimillaan oikeuksilla oikeuden loma-asunnon väliaikaiseen käyttöön pääasiassa kyseessä olevan vaihto-ohjelman kaltaisessa järjestelmässä, kyseinen palvelusuoritus on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa, jota nykyään vastaa direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohta, tarkoitettua kiinteän omaisuuden vuokrausta. Tämä säännös ei kuitenkaan ole esteenä sille, että jäsenvaltiot sulkevat kyseisen suorituksen verovapautuksen ulkopuolelle.

Oikeudenkäyntikulut

55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Pääasian valittajan kaltaisen toimijan pääasiassa kyseessä olevan vaihto-ohjelman kaltaisessa järjestelmässä suorittamat palvelut on luokiteltava sillä hetkellä, kun tällaiseen järjestelmään osallistuva asiakas lunastaa aiemmin

hankkimillaan oikeuksilla kyseisen toimijan tarjoaman palvelun. Jos niillä lunastetaan hotellimajoitus tai loma-asunnon väliaikainen käyttöoikeus, nämä suoritukset ovat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY, 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja kiinteään omaisuuteen liittyviä palveluja, jotka suoritetaan siinä paikassa, missä kyseinen hotelli tai asunto sijaitsee.

2) Jos asiakas lunastaa aiemmin hankkimillaan oikeuksilla oikeuden loma-asunnon väliaikaiseen käyttöön pääasiassa kyseessä olevan vaihto-ohjelman kaltaisessa järjestelmässä, kyseinen palvelusuoritus on kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2001/115, 13 artiklan B kohdan b alakohdassa (jota nykyään vastaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohta), tarkoitettua kiinteän omaisuuden vuokrausta. Tämä säännös ei kuitenkaan ole esteenä sille, että jäsenvaltiot sulkevat kyseisen suorituksen verovapautuksen ulkopuolelle.

Allekirjoitukset