

Kohtuasi C-37/08

RCI Europe

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud VAT and Duties Tribunal, London)

Kuues käibemaksudirektiiv – Kohaldatav maksuõigus – Kinnisvaraga seotud teenused – Selliste teenuste osutamine, millega hõlbustatakse puhkemajutuseks kasutatava kinnisasja kasutusõigust omavate isikute vahelisi vahetustehinguid

Kohtuotsuse kokkuvõte

Maksusätted – Õigusaktide ühtlustamine – Käibemaks – Ühine käibemaksusüsteem – Teenuste osutamine – Maksustatavate tehingute koha kindlaksmääramine – Kinnisvaraga seotud teenused

(Nõukogu direktiiv 77/388, artikli 9 lõike 2 punkt a)

Kuuenda direktiivi 77/388 kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta artikli 9 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui teenust osutab ühing, kelle tegevusala on oma liikmete vahel puhkeotstarbeliste majutuskohtade osajalise kasutamise õiguse vahetamise korraldamine, mille eest ühing võtab oma liikmetelt liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, siis on teenuse osutamise kohaks selle kinnisasja asukoht, mille suhtes asjaomasel liikmel on osajalise kasutamise õigus.

On raske kindlaks määrata puhkeotstarbeliste majutuskohtade osajalise kasutamise õiguse vahetamise korraldamisega tegeleva äriühingu ja selle liikmete vahelise suhte iseloomu, võtmata arvesse nimetatud suhte eesmärki. Lisaks on osajalise kasutamise õigus kinnisasjale ja selle õiguse üleandmine sarnase õiguse kasutamise vastu kinnisvaraga seotud tehing. Osajalise kasutamise õiguse omanik, kes soovib seda õigust teise osajalise kasutamise õiguse omanikuga vahetada, puutub otseselt kokku mitte viimasega, vaid puhkeotstarbeliste majutuskohtade osajalise kasutamise õiguse vahetamise korraldamisega tegeleva äriühinguga. Seda süsteemi eristab mis tahes reisikorraldajalt üürimisest asjaolu, et kõnealuse süsteemi raames ei maksa asjaomane isik mitte puhkuseteenuse eest, vaid nimetatud äriühingu poolt osutatud konkreetse kinnisasja suhtes oleva õiguse vahetamise hõlbustamise teenuse eest. Sellest järeldub, et kinnisasi, millega on seotud äriühingu osutatud teenus, on see kinnisasi, millele vahetust teha soovival osajalise kasutamise õiguse omanikul on õigus. Lisaks tuleks kuuenda direktiivi artikli 9 teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete aluseks oleva loogika kohaselt kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas. Puhkeotstarbeliste majutuskohtade osajalise kasutamise õiguse vahetamise korraldamisel ei tarbita teenuseid vahetuse korraldamise asukohas, vaid selle kinnisasja asukohas, mille suhtes kehtib vahetustehingu esemeks olev kasutamise õigus. Mis puudutab liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, siis on kõnealune kinnisasi see kinnisasi, mille suhtes on asjaomasel liikmel osajaline kasutusõigus, mida viimane pakub vahetuseks programmis.

(vt punktid 37–39, 41, 43 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

3. september 2009(*)

Kuues käibemaksudirektiiv – Kohaldatav maksuõigus – Kinnisvaraga seotud teenused – Selliste teenuste osutamine, millega hõlbustatakse puhkemajutuseks kasutatava kinnisasja kasutusõigust omavate isikute vahelisi vahetustehinguid

Kohtuasjas C-37/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel VAT and Duties Tribunali, London (Ühendkuningriik) 9. jaanuari 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. jaanuaril 2008, menetluses

RCI Europe

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (ettekandja) ja E. Levits,

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. veebruari 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- RCI Europe, esindaja: *solicitor* H. Foster ning *barrister* M. Hall ja *barrister* M. Angiolini,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: Z. Bryanston-Cross, keda abistas *barrister* R. Hill,
- Kreeka valitsus, esindajad: S. Spyropoulos ja I. Bakopoulos, S. Alexandriou ja V. Karra,
- Hispaania valitsus, esindaja: B. Plaza Cruz,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja M. Afonso,

olles 2. aprilli 2009. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab küsimust, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 9 lõike 2 punkti a, mida kordab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikkel 45, mis jõustus 1. jaanuaril 2007.

2 Taotlus on esitatud RCI Europe'i ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customsi (edaspidi „Commissioners“) vahelises kohtuvaidluses käibemaksusumma määramise üle.

Õiguslik raamistik

3 Kuuenda direktiivi artikli 9 lõige 1 ja lõike 2 punkt a sätestavad:

„1. Teenuse osutamise kohaks on teenuse osutaja tegevuskoht või teenuse osutamise asukoht või nimetatud tegevuskoha või asukoha puudumise korral tema alaline elu- või asukoht või peamine elukoht.

2. Sellest olenemata:

a) on kinnisvaraga seotud teenuste, sealhulgas kinnisvaramaaklerite ja ?ekspertide teenuste, ning ehitustööde ettevalmistamise ja korraldamisega seotud teenuste, näiteks arhitektide ja kohapealset järelevalvet teostavate ettevõtjate teenuste osutamise kohaks kinnisvara asukoht;

[...]

4 Kuuenda direktiivi artikli 26 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid kohaldavad reisibüroode tegevuse suhtes käibemaksu käesoleva artikli kohaselt, kui reisibürood teevad klientidega tehinguid enda nimel ning kasutavad reisivõimaluste pakkumiseks teiste maksukohustuslaste tarneid ja teenuseid. Käesolevat artiklit ei kohaldata reisibüroode suhtes, kes tegutsevad üksnes vahendajana ning arvestavad maksu artikli 11 A osa lõike 3 punkti c kohaselt. Käesoleva artikli kohaldamisel loetakse reisibüroodeks ka reisikorraldajad.

2. Kõik tehingud, mida reisibüroo seoses reisiga teeb, loetakse üheks reisibüroo poolt reisijale osutatavaks teenuseks. See maksustatakse liikmesriigis, kus asub reisibüroo tegevuskoht või asukoht, kust reisibüroo teenuseid osutas. Selle teenuse maksustatav summa ja maksuta hind artikli 22 lõike 3 punkti b tähenduses on reisibüroo marginaal, st reisija poolt tasutud käibemaksuta kogusumma ning reisibüroo jaoks teistelt maksukohustuslastelt saadud tarnete ja teenuste tegeliku maksumuse vahe, kui nimetatud tehingud on tehtud otseselt reisija huvides.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

RCI Europe'i tegevus

5 RCI Europe on asutatud 29. novembril 1973 Ühendkuningriigis. Selle tegevusala on väljaspool nimetatud liikmesriiki asuvate puhkeotstarbelise majutuskohtade osaaajalise kasutamise

õiguse RCI Europe liikmete vahel vahetamise võimaldamine ja selle korraldamine.

6 RCI Europe haldab nädalapõhist osaajalise kasutamise õiguse programmi „RCI Weeks”, millele on omased edaspidi käsitletavat erisused.

7 Puhkeotstarbeliste majutuskohtade arendajatele pakutakse võimalust kõnealuse programmiga „liikmena” ühineda. Kõik puhkeotstarbeliste majutuskohtade osaajalise kasutamise õigusega isikud võivad taotleda RCI Weeksi programmiga liitumist.

8 Nimetatud RCI Weeksi programmiga ühinemine võimaldab selle liikmetel lisada oma puhkemajutuse osaajaline kasutusõigus, mis neil osaajalise kinnisasja suhtes on, osaajaliste majutuste ühisnimekirja (edaspidi „Weeks Pool”) ja saada puhkemajutuse kasutusõigus majutuste suhtes, mille on ühisnimekirja lisanud teised liikmed. Liikmed puutuvad kokku üksnes RCI Europe’iga. Kui puhkemajutuse kasutusõigus lisatakse Weeks Pooli, ei too see kaasa RCI Europe’i poolt asjaõiguse üleandmist osaajalise kasutamise õiguse esemeks olevale kinnisasjale. Osaajalise kasutamise õigus jääb alati osaajalise kasutamise õigusega isikule. Algse osaajalise kasutamise õigusega isikule jääb nimetatud õigus kogu protsessi ajaks.

9 RCI Weeksi programmi liikmed maksavad liikmeks astumise tasu 1–5-aastase perioodi eest ja iga-aastast liikmemaksu. Lisaks tuleb neil vahetustaotluse tegemise kuupäeval tasuda vahetustasu. RCI Europe käsitab vahetustasu oma raamatupidamises tagastatava ettemaksuna. Kui RCI Europe ei suuda oma liikme jaoks Weeks Poolist leida vahetusmajutust, jätab ta vahetustasu liikme arvele üles nõudena, mida võib kasutada tulevaste vahetustasude maksmisel, või maksab liikme taotlusel selle talle tagasi.

10 RCI Europe võib Weeks Pooli täiendada ka kolmandatelt isikutelt majutust ostes või arendaja poolt lisanädalate võimaldamisega. Weeksi liige võib vahetustasu eest taotleda ka nende täiendavate majutuste vahetust.

Menetlus liikmesriigi maksuametis

11 RCI Europe’i asukoht on Ühendkuningriigis. Enamik selle liikmetest on nimetatud liikmesriigi kodanikud. Samas asub suur osa vahetusprogrammiga RCI Weeks hõlmatud kinnisasjadest Hispaanias. Nii Ühendkuningriigi kui ka Hispaania maksuhaldurid nõudsid, et RCI Europe tasuks oma tehingutelt käibemaksu, mis tõi kaasa topeltmaksustamise kahes erinevas liikmesriigis.

12 Eelotsusetaotlusest nähtub, et kuni 31. detsembrini 2003 tasus RCI Europe Ühendkuningriigis käibemaksu igalt uue liikme poolt makstud liikmeks astumise tasult ja igalt olemasoleva liikme poolt makstud iga-aastaselt liikmemaksult. Lisaks maksis ta kuni 31. detsembrini 2005 Ühendkuningriigis käibemaksu igalt vahetustasult, mille ta sai liikmetelt, kes omandasid osaajalise kasutusõiguse Euroopa Liidus asuva kinnisasja suhtes. RCI Europe ei maksnud Ühendkuningriigis käibemaksu vahetustasudelt, mille ta sai liikmetelt, kes omandasid nimetatud kasutusõiguse väljaspool Euroopa Liitu asuva kinnisasja suhtes.

13 Hispaania maksuhaldur leiab, et RCI Europe’i osutatud teenused on otseselt seotud kinnisasjaga ja on seega käibemaksuga maksustatavad riigis, kus osaajalise kasutamise õiguse esemeks olev kinnisasi asub. Tribunal Supremole (Hispaania) on esitatud kassatsioonkaebus, mille ese on Hispaania maksuhalduri poolt RCI Europe’ile suunatud maksuteated ja maksukohtute otsused, millega viimase kaebused rahuldamata jäeti.

14 Alates 1. jaanuarist 2004 lõpetas RCI Europe Ühendkuningriigis käibemaksu maksmise liikmeks astumise tasudelt ja iga-aastaselt liikmemaksult, mille ta sai liikmetelt seoses Hispaanias asuva kinnisvaraga. Samuti lõpetas ta Ühendkuningriigis käibemaksu maksmise vahetustasult

seoses Hispaanias asuva kinnisvara puhkemajutuse kasutusõiguse vahetamisega.

15 Commissioners otsustas 23. märtsil 2005 väljastada asjas maksuteate arvestatud käibemaksu sissenõudmiseks, mida RCI Europe tema hinnangul oleks pidanud 2004. aastal maksuma liikmetelt saadud liikmeks astumise tasudelt ja iga-aastaselt liikmemaksult, mis oli seotud Hispaanias asuva kinnisvara puhkemajutuse kasutusõigusega, ja vahetustasult seoses Hispaanias asuva kinnisvara puhkemajutuse kasutusõiguse vahetamisega. Maksuteade on väljastatud 5. aprillil 2005 summas 1 339 709 Inglise naela.

16 RCI Europe esitas 5. mail 2005 nimetatud maksuteate peale kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

17 Nimetatud kohus tugineb eelotsusetaotluses õigusliku olukorra määramatusele seoses teenuste osutamise kohaga ja kahjule, mille see määramatus RCI Europe'i majandustegevuse jaoks kaasa võib tuua.

18 Neil asjaoludel otsustas VAT and Duties Tribunal, London, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Arvestades, et [RCI Europe'i] osutatud teenuste eest maksid RCI Weeks'i programmi liikmed:

- liikmeks astumise tasu;
- liikmemaksu ja
- vahetustasu

siis, mis on need tegurid, mida tuleb arvesse võtta, et kindlaks määrata, kas need teenused on „seotud” kinnisvaraga kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a [...] tähenduses?

2. Kui [RCI Europe'i] pakutavatest teenustest üks või mitu on „seotud” kinnisvaraga kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a [...] mõttes, siis kas kinnisasi, millega üks või mitu teenust on seotud, on see kinnisasi, mis on lisatud vahetusnimekirja, või see kinnisasi, mille vahetamist taotletakse vahetusnimekirja kantud kinnisasja vastu, või mõlemad kinnisasjad?

3. Kui teatud teenused on „seotud” kahte liiki kinnisvaraga, siis kuidas tuleb neid teenuseid kuuenda direktiivi [...] alusel liigitada?

4. Arvestades erinevate liikmesriikide kohaldatavaid erinevaid lahendusi, siis kuidas iseloomustada kuuenda direktiivi [...] seisukohast maksukohustuslase „vahetustasu”, mida ta saab järgmiste teenuste eest:

- maksukohustuslase hallatava vahetusprogrammi liikme puhkemajutuse kasutusõiguse teise programmi liikme puhkemajutuse kasutusõiguse vastu vahetamise hõlbustamine; ja /või
- sellise puhkemajutuse kasutusõiguse andmine, mille maksukohustuslane on ostnud kolmandalt maksukohustuslaselt, et täiendada programmi liikmeks olevate isikute kasutuses olevat puhkemajutuste vahetusnimekirja?”

Eelotsuse küsimused

19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimustega sisuliselt teada seda, mis on sellise ühingu poolt osutatud teenuste osutamise koht kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a

tähenduses, kelle tegevusala on oma liikmete vahel puhkeotstarbeliste majutuskohtade osajalise kasutamise õiguse vahetamise korraldamine, mille eest nimetatud ühing nõuab oma liikmetelt liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu.

20 Lisaks tuleb meenutada, et teenustele kohaldatava maksuseaduse kindlaksmääramise reeglid sätestab kuuenda direktiivi artikkel 9. Selle artikli lõige 1 sätestab vastava üldreegli ja lõige 2 loetleb rea erandeid. Nende sätete eesmärk on vältida ühest küljest pädevuskonflikte, mis võivad viia topeltemaksustamiseni, ja teisest küljest tulude maksustamata jätmist (4. juuli 1985. aasta otsus kohtuasjas 168/84: Berkholz, EKL 1985, lk 2251, punkt 14; 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C?327/94: Dudda, EKL 1996, lk I?4595, punkt 20, ja 6. novembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C?291/07: Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24).

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib Euroopa Kohtult täpsemalt, millised on need tegurid, mida tuleb arvesse võtta selle kindlaksmääramisel, kas RCI Weeksi programmi raames tehtud maksete eest osutatud teenused on kinnisvaraga „seotud”.

22 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 56, tuleneb eelotsuse küsimuste mõistlikust tõlgendusest, et nende küsimustega soovitakse teada seda, mil määral vastavad kõnealused erinevad maksud ja tasud, mida vahetusprogrammi RCI Weeks liikmetel tuleb maksta, erinevatele RCI Weeksi poolt osutatud teenustele.

23 Seega tuleb analüüsida erinevaid poolte poolt RCI Weeksi programmi raames tehtud tehinguid eraldi, lähtuvalt vastastikusest õigussuhtest, millele viitas kohtujurist oma ettepaneku punktis 57.

24 Selles küsimuses on Euroopa Kohus juba sedastanud, et teenus on osutatud „tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses ning on seega maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt eelkõige 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C?16/93: Tolsma, EKL 1994, lk I?743, punkt 14; 14. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C?172/96: First National Bank of Chicago, EKL 1998, lk I?4387, punktid 26–29, ja 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C?174/00: Kennemer Golf, EKL 2002, lk I?3293, punkt 39).

25 Neil asjaoludel tuleb analüüsida iga RCI Weeksi programmi raames tehtud tehingut, esiteks selleks, et teha kindlaks erinevate RCI Europe'i poolt võetud erinevate tasude eest osutatud teenused ja teiseks, et hinnata nimetatud teenuste tunnuseid kuuenda direktiivi artiklis 9 sätestatud kriteeriumide alusel.

RCI Europe'i poolt võetavate erinevate tasude eest osutatud teenused

26 Mis puudutab liikmeks astumise tasu ja iga-aastast liikmemaksu, siis leiab RCI Europe esiteks, et nimetatud tasu ja maksu eest osutatud teenused ei ole konkreetse kinnisasjaga piisavalt seotud ega kuulu seega kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 kohaldamisalasse. RCI Europe on vastupidi seisukohal, et kohaldamisele kuulub nimetatud direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldnorm, millest tema arvates tuleneb, et uute liikmete registreerimise ja ühinemisega ning sellega seotud iga-aastase liikmemaksuga seotud teenuste osutamise koht on teenuse osutaja majandustegevuse asukoht.

27 Sarnaselt RCI Europe'iga leiab Ühendkuningriigi valitsus, et põhikohtuasjas arutusel olevate tasude ja maksude eest osutatud teenuste ja konkreetse kinnisasja vahel puudub piisavalt otsene seos. See seisukoht tugineb eelkõige asjaolule, et RCI Europe'i teenus on ligipääsu võimaldamine

teatud turule, millel liikmed saavad vahetada osaajalise kasutamise õigusi.

28 Kuigi on tõsi, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 65, et RCI Europe'i poolt esitatud selle üksikasjaliku ärimudeli tähelepanelikul analüüsimisel nähtub, et RCI Europe'i liige saab liikmeks astumise tasu eest esialgu üksnes ligipääsu RCI Weeksi vahetusprogrammile, on selge, et nimetatud programmiga ühinemine ei ole osaajalise kasutamise õiguse omanikule kasulik, kui tal ei ole kavas oma õigusi teiste liikmetega vahetada.

29 Lisaks tuleb selles küsimuses arvesse võtta RCI Europe'i ja selle liikmete vahel sõlmitud lepingute vastastikust iseloomu. Isegi kui arvesse võtta RCI Weeksi süsteemi erinevaid etappe, jääb vaieldamatuks asjaolu, et kui isikul ei ole kavatsust RCI Europe'i loodud turul osaajalise kasutamise õigusi vahetada, ei ole tema liikmeks astumise tasul ja liikmemaksul mingit otstarvet.

30 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et teenuse osutamise puhul arvestatakse maksu teenuse eest saadud tasult ja et teenuse osutamiselt tuleb tasuda maksu vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos (8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council, EKL 1988, lk 1443, punktid 11 ja 12, ja eespool viidatud kohtuotsus Tolsma, punkt 13).

31 Põhikohtuasjas ei ole RCI Europe'i teenus kindlasti osutatud kohe. Kuid viimane kohustub osutama tulevikus teenust juhul, kui seda taotleb keegi tema liikmetest.

32 Kui osaajalise kasutamise õiguse omanikul on võimalik soovi korral alati üürida muu kinnisasi, tasudes üüri asjalt, mida ta soovib oma valdusse saada, siis RCI Weeksi programmiga liitunud nimetatud osaajalise kasutamise õiguse omanikul, kes maksab korrapäraselt iga-aastast liikmemaksu, on võimalus RCI Europe'i abiga vahetada oma õigus teise osaajalise kasutamise õiguse omaniku õigusega, tasudes üksnes vahetustasu. RCI Europe'i liige maksab ju liikmeks astumise tasu ja iga-aastast liikmemaksu RCI Europe'i osutatud või osutatava teenuse eest, mille eesmärk on hõlbustada nimetatud liikme osaajalise kasutamise õiguse vahetamist teiselt vahendajalt üürimise asemel.

33 Sarnastel asjaoludel on Euroopa Kohus täpsustanud, et asjaolu, et iga-aastase liikmemaksuna kuulub tasumisele kindel summa, mida ei kohandata iga teenuse kasutamise osas, ei muuda asjaolu, et liikmete ja teenuste osutaja vahel sõlmitakse vastastikuseid tehinguid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kennemer Golf, punkt 40). Ühingu iga-aastane liikmemaks võib olla tasu tema poolt osutatud teenuste eest ka juhul, kui selle liikmed, kes ühingu teenuseid ei kasuta või ei kasuta neid regulaarselt, on sellegipoolest kohustatud iga-aastast liikmemaksu maksma (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kennemer Golf, punkt 42).

34 Sellest seisukohast tuleb liikmeks astumise tasu ja iga-aastast liikmemaksu pidada tasuks sellises süsteemis osalemise eest, mis algselt loodi eesmärgiga võimaldada kõigil RCI Europe'i liikmetel oma osaajalise kasutamise õigust vahetada. RCI Europe'i osutatud teenus on nimetatud vahetuse hõlbustamine ja nii liikmeks astumise tasu kui ka iga-aastane liikmemaks on liikme poolt selle teenuse eest makstav tasu.

35 Teiseks, mis puudutab vahetustasu, siis tuleb rõhutada, et teenuste osutamine, mille eest RCI Europe'i liige maksab liikmeks astumise tasu, on vahetustehing ise või võimalus tulevikus sellises vahetustehingus osaleda, mis on iga liitunu peamine eesmärk, ja ligipääs vahetusnimekirjale ja sellega seonduvale teabele on selle eesmärgi suhtes kõrvalise tähtsusega.

Kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punktis a sätestatud kriteeriumide kohaldamine

36 Selles küsimuses tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on kehtestanud nimetatud sätte

kohaldamise tingimused, täpsemalt selle, et teenuse ja asjaomase kinnisvara vahel peab olema „piisavalt otsene” seos, kuna kõnesoleva sätte ülesehitusega läheks vastuollu see, kui selle erinormi kohaldamisalasse viia mis tahes teenuste osutamine, millel on ehk isegi kindel seos kinnisvaraga, sest suur hulk teenuseid on nii või teisiti kinnisvaraga seotud (7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-166/05: Heger, EKL 2006, lk I-7749, punkt 23).

37 Põhikohtuasjas on raske kindlaks määrata RCI Europe'i ja selle liikmete vahelise suhte iseloomu, võtmata arvesse nimetatud suhte eesmärki. Lisaks on selge, et osajalise kasutamise õigus on õigus kinnisasjale ja selle õiguse üleandmine sarnase õiguse kasutamise vastu on kinnisvaraga seotud tehing.

38 Osajalise kasutamise õiguse omanik, kes soovib seda õigust teise osajalise kasutamise õiguse omanikuga vahetada, puutub otseselt kokku mitte viimasega, vaid RCI Europe'iga. RCI Weeksi süsteemi eristab mis tahes puhkusekorraldajalt üürimisest asjaolu, et kõnealuse süsteemi raames ei maksa asjaomane isik mitte puhkuseteenuse eest, vaid RCI Europe'i poolt osutatud konkreetse kinnisasja suhtes oleva õiguse vahetamise hõlbustamise teenuse eest. Sellest järeldub, et kinnisasi, millega on seotud RCI Europe'i osutatud teenus, on see kinnisasi, millele vahetust teha soovival osajalise kasutamise õiguse omanikul on õigus.

39 Samuti tuleb meeles pidada, et kuuenda direktiivi artikli 9 teenuse osutamise kohta käsitlevate sätete aluseks oleva loogika kohaselt tuleks kaupu ja teenuseid maksustada võimaluse korral nende tarbimise kohas.

40 Sellest tulenevalt on juhul, kui kohaldamisele kuulub kuuenda direktiivi artikli 9 lõikes 1 sätestatud üldnorm, RCI Europe'iga sarnasel ettevõtjal võimalik vältida neilt teenustelt käibemaksu maksmist täielikult, kui tema asukoht on väljaspool ühenduse käibemaksu ruumilist kohaldamisala.

41 Põhikohtuasjas ei tarbitud teenuseid RCI Europe'i asukohas, vaid selle kinnisasja asukohas, mille suhtes kehtib vahetustehingu esemeks olev osajalise kasutamise õigus. Mis puudutab liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, siis on kõnealune kinnisasi see kinnisasi, mille suhtes on asjaomasel RCI Europe'i liikmel osajaline kasutusõigus, mida viimane pakub vahetuseks RCI Weeksi programmis.

42 Mis puudutab RCI poolt teiselt maksukohustuslasest vahendajalt saadud majutuse osajalise kasutamise teenust eesmärgiga täiendada RCI Europe'i programmi liikmeks olevate isikute kasutuses olevat puhkemajutuste vahetusnimekirja, siis nõuab RCI Europe sellisel juhul liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu oma liikmetelt üksnes iga osajalise kasutamise õiguse vahetamise korral. Sellisel juhul ei võta RCI Europe mingit tasu kolmandalt isikult, kes võib olla käibemaksukohustuslane. Kõnesoleva teenuse korral ei ole RCI Europe kohustatud asjaomase tehingu ajal kolmanda isiku poolt RCI Europe'i liikmete käsutusse antud majutuselt käibemaksu tasuma.

43 Neil asjaoludel tuleb eelotsuse küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 9 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui teenust osutab ühing, kelle tegevusala on oma liikmete vahel puhkeotstarbeliste majutuskohtade osajalise kasutamise õiguse vahetamise korraldamine, mille eest ühing võtab oma liikmetelt liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, siis on teenuse osutamise kohaks selle kinnisasja asukoht, mille suhtes asjaomasel liikmel on osajalise kasutamise õigus.

Kohtukulud

44 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule

märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikli 9 lõike 2 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kui teenust osutab ühing, kelle tegevusala on oma liikmete vahel puhkeotstarbeliste majutuskohtade osajalise kasutamise õiguse vahetamise korraldamine, mille eest ühing võtab oma liikmetelt liikmeks astumise tasu, iga-aastast liikmemaksu ja vahetustasu, siis on teenuse osutamise kohaks selle kinnisasja asukoht, mille suhtes asjaomasel liikmel on osajalise kasutamise õigus.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.