Előleg ingatlan bérbeadás

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. december 16.(*)

„HÉA – 77/388/EGK hatodik irányelv – Adómentességek – A 13. cikk B. részének b) pontja – Ingatlanok bérbeadása – Üdülőingatlanok átmeneti használatához való joggá alakítható szerződéses jogok értékesítése”

A C-270/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Court of Session (Scotland) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2009. július 14-én érkezett, 2009. július 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **MacDonald Resorts Ltd**

és

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (előadó), M. Ilešič és M. Berger bírák,

főtanácsnok: V. Trstenjak,

hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. június 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a MacDonald Resorts Ltd képviseletében C. Tyre, QC, és D. Small advocate,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Hathaway és F. Penlington, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: P. Mantle barrister,

– a görög kormány képviseletében G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou és S. Spyropoulos meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2010. szeptember 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel (HL L 15, 24. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 352. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 2., 9., 10. cikkének, és a 13. cikke B. részének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a MacDonald Resorts Ltd (a továbbiakban: MRL) és a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (a továbbiakban: Commissioners) között az MRL által nyújtott egyes szolgáltatásokat érintően a hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: HÉA) alkalmazandó szabályozás tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

3 A hatodik irányelv 9. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Valamely szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó gazdasági tevékenységének székhelye vagy a szolgáltatást nyújtó állandó telephelye van, ahonnan kiindulva a szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye található.

(2) Azonban:

a) az ingatlanokkal kapcsolatos [helyesen: ingatlanokhoz kapcsolódó] szolgáltatások esetén, ideértve az ingatlanügynökök és -szakértők szolgáltatásait, az építési munkák előkészítésére vagy összehangolására irányuló szolgáltatásokat, mint például az építészek és építéskivitelező irodák munkái, a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol az ingatlan fekszik;

[...]"

4 A hatodik irányelv 10. cikkének (1) és (2) bekezdése szerint:

„a) »adóköteles esemény« [helyesen: adóztatandó tényállás]: olyan esemény, amely által az adó felszámítási kötelezettségének törvényes feltételei [helyesen: az adó felszámíthatóságához szükséges törvényi feltételek] megvalósulnak;

b) az adó »felszámíthatósága« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adóalannyal szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés késleltetett lehet.

(2) Az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] és az adó felszámíthatósága azon időpontban keletkezik, amikor a termék értékesítése vagy a szolgáltatás nyújtása megtörténik. Az 5. cikk (4) bekezdésének b) pontjában meghatározottakon kívüli termékértékesítés és olyan szolgáltatásnyújtás, amelyeknél folyamatos elszámolásokra és részletfizetésekre kerül sor, mindig azon időszak lejártakor minősül megtörténtnek [helyesen: Az 5. cikk (4) bekezdésének b) pontjában meghatározottakon kívüli termékértékesítést és olyan szolgáltatásnyújtást, amelynél folyamatos elszámolásra és részletfizetésre kerül sor, azon időszak lejártakor kell teljesítettnek tekinteni], amelyre ezen elszámolások vagy részletfizetések vonatkoznak. A tagállamok bizonyos esetekben elrendelhetik, hogy az egy meghatározott időszakon keresztül történő folyamatos termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat úgy kell tekinteni, mint amelyek legalább egyévenként befejeződnek.

Amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék leszállítását vagy a szolgáltatás teljesítését [helyesen: a termék vagy a szolgáltatás teljesítését] megelőzően, úgy az adó felszámíthatósága az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik az ellenérték összegének megfelelő mértékben.

Az előző rendelkezésektől eltérően a tagállamok előírhatják, hogy az adó felszámíthatósága – egyes értékesítésekre vagy adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontokban keletkezzen:

– legkésőbb a számla kibocsátása, vagy

– legkésőbb az ellenérték átvétele, vagy

– az adóköteles esemény [helyesen: adóztatandó tényállás] tényleges beállásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, amennyiben a számla kiállítása nem, vagy csak később [helyesen: késedelmesen] valósul meg.”

5 A hatodik irányelv 13. cikkének B. része értelmében:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

b) az ingatlanok lízingje és bérbeadása [helyesen: bérbe- és haszonbérbeadása], kivéve a következőket:

1. a tagállamok törvényi fogalommeghatározásainak megfelelő szálláshelyadási szolgáltatás a szállodaiparban vagy a hasonló kereskedelmi ágazatokban, beleértve a nyári táborhelyeket vagy a kempingeket;

2. járművek parkolására szolgáló helyek bérbeadása;

3. tartósan beépített berendezések és gépek bérlete;

4. széfügyletek.

A tagállamok e mentesség alkalmazásának körét illetően további kivételeket írhatnak elő.

[…]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

Az MRL tevékenysége

6 Az MRL az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező társaság. Szerepel e tagállam HÉA nyilvántartásában, valamint a HÉA spanyol megfelelőjének minősülő IVA-nyilvántartásban.

7 Az MRL Egyesült Királyságban és Spanyolországban lévő üdülőparkokban található szálláshelyek időben megosztott használati jogának („timesharing”) (a továbbiakban: időben megosztott használati jog) értékesítésével kapcsolatos tevékenységet folytat e két tagállamban. Az MRL azonos szerződéses dokumentumokat alkalmaz az Egyesült Királyságban és Spanyolországban.

8 Az MRL 2003 október 3. óta egy új „opciós” programot jelentő terméket értékesít „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (Macdonald szállodák és szálláshelyek által nyújtott opciók, a továbbiakban: opciós program) néven. E program létrehozásának az volt a célja, hogy az értékesítetlen, időben megosztott használati jogok készletét jobban kihasználják, és hogy az MRL ügyfeleinek nagyobb rugalmasságot biztosítsanak az MRL üdülőiben való elhelyezés módjait illetően, különösen ami az üdülő és az igénybevételi időszak kiválasztását illeti.

9 Az opciós program elindítása érdekében az MRL létrehozta a szintén az „Options by Macdonald Hotels and Resorts” elnevezésű klubot (a továbbiakban: klub). A jogi személyiség nélküli nonprofit szervezet írott alapszabály szerint működik (a továbbiakban: alapszabály). Az alapszabály értelmében a klub fő célja, hogy „tagjainak biztosítsa üdülőingatlanok és más járulékos szolgáltatások lefoglalásának jogát minden év meghatározott időszakára, 30 éves időtartamon belül és a jelen alapszabályban rögzített [opciós program] feltételei szerint.”

10 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az említett alapszabály és az ahhoz kapcsolódó szerződések fő jellemzői a következőképpen írhatók le:

– A klubot 30 évre 2003. október 3-tól 2033. október 2-ig hozták létre.

– Az MRL a klub üzleti tevékenységének és ügyleteinek irányítására, valamint az opciós program igazgatására, valamint az e célból szükségesnek tartott valamennyi teendő elvégzésére vonatkozó hatáskörrel és felelősséggel rendelkező alapító tag.

– Az MRL - mint alapító tag - kezelő szervet jelölt ki, amelyre ráruházta az időben megosztott használatban lévő szálláshelyállományára vonatkozó valamennyi időben megosztott használati jogot érintő jogait és jogcímeit. Az alapszabály értelmében az MRL-t

illetik az ezen ingatlanokhoz kapcsolódó „jogosultsági pontok”. Az MRL e „jogosultsági pontokat” átruházhatja a rendes tagok számára.

– Az MRL azon ügyfelei, akik be kívánnak lépni az opciós programba, és megfelelnek a csatlakozási feltételeknek, a klub rendes tagjaivá válnak. „Jogosultsági pontokat” szereznek vagy úgy, hogy azokat az MRL ruházza át rájuk, vagy úgy hogy a rögzített hetekre vonatkozó időben megosztott használati jogokat a kezelő szervnél letétbe helyezik.

– Az MRL a tagjai számára rendelkezésre álló heti használati jogok mindegyikének meghatározott értéket tulajdonít. Ezen értéket a szálláshely fekvésének, színvonalának és típusának, valamint az év adott időszakának figyelembevételével kialakított pontok meghatározott mennyiségében fejezik ki. A tagok számára minden évben a jogosultsági pontjaiknak megfelelő számú pontot írnak jóvá. Ők e pontokat az adott évben meghatározott szálláshely meghatározott időszakban való használatának jogára válthatják be választásuk szerint, a pontjaik és a rendelkezésre álló heti használati jogok függvényében. A „jogosultsági pontok” kifejezés a tagok arra vonatkozó jogosultságát jelenti tehát, hogy minden évben bizonyos mennyiségű pontokat írjanak jóvá számukra annak érdekében, hogy valamely szálláshely használatára vonatkozó jogaikat az adott évben gyakorolhassák.

– Az opciós programban való tagság megszerzésekor nem kell csatlakozási díjat fizetni, azonban a belépés kérelmezésekor az új rendes tagnak „jogosultsági pontokat” kell szereznie két lehetséges módon. Egyrészt e pontokat meg lehet vásárolni az MRL-től, jelenleg 2,50 GBP/jogosultsági pont áron, időnként promóciós árengedménnyel. Az ilyen pontszerzést az új tag a „pontvásárlási szerződés” MRL-lel történő megkötése révén bonyolítja le. Másodsorban „jogosultsági pontokat” lehet szerezni az MRL-től előzetesen megvásárolt időben megosztott használati jogok kezelő szervnél történő elhelyezése és „kiemelt szolgáltatási díj” megfizetése ellenében.

– E második módszer két különböző módon valósítható meg. Egyrészt az MRL-től korábban időben megosztott használati jogot szerző jogosult azon ingatlant, amelyre e jogok vonatkoznak, beviheti az opciós rendszerbe úgy, hogy az MRL-lel „kiemelt szolgáltatási szerződést” köt, és ezáltal az adott használati jognak megfelelő „jogosultsági pontokat” szerez. Másrészt az időben megosztott használati joggal nem rendelkező személy az MRL-lel „viszonteladási és kiemelt szolgáltatási szerződést” köthet, amellyel ilyen használati jogokat szerez és egyidejűleg beviszi azokat az opciós rendszerbe. Azokat a tagokat, akik e szerződések valamelyikét megkötötték, „kiemelt tagoknak” nevezik. Az ilyen tag megtartja azon – minden év első két hónapjában gyakorolható – jogát, hogy az érintett évben igénybe vegye az opciós programba bevitt, időben megosztott használati jogát. Ellenkező esetben meghatározott számú pontot írnak a javára, amelyet az opciós programba bevitt más, egyenértékű szálláshelyekre használhat fel. Amennyiben a kiemelt tag a kezelő szervnél helyezte el az időben megosztott használati jogait, e jogokat a többi tag rendelkezésére bocsátják, akik pontjaikat beválthatják a célból, hogy az e használati jognak megfelelő hetek alatt az érintett szálláshelyet használják.

– A rendes tagok elfogadják, hogy évente a „jogosultsági pontjaiknak” megfelelő kezelési költséget, valamint a pontok beváltásakor a szálláshely lefoglalásáért tranzakciós díjat fizetnek. A díjakat a skóciai MRL-nek kell megfizetni.

– A rendes tagok bármikor szerezhetnek további „jogosultsági pontokat” az MRL-től.

– Az MRL lehetővé teheti, hogy a tagok az általa üzemeltetett szállodákban való elhelyezésre vagy egyéb szolgáltatásokra cseréljék pontjaikat. Az MRL következésképpen azt a lehetőséget ajánlotta a tagoknak, hogy – legalább tíz hónappal korábban – kérhetik a pontjaiknak a több mint 70 szálloda egyikében eltöltendő három-, négy- vagy hétéjszakás szállásra való beváltását, a szabad helyek függvényében. Az ilyen foglaláshoz szükséges pontok száma az érintett szállodák egyedi osztályozásához igazodik. A foglalás megerősítésével az MRL vállalja a szállásköltségek hotelnek való megfizetését.

– A tagok az adott évben fel nem használt pontjaikat átvihetik a következő évre. A tagok összes pontja akkor vihető át, ha a kérelmet legkésőbb az adott év vége előtt kilenc hónappal előterjesztik, és legfeljebb e pontok 50%-a vihető át, ha a kérelmet az adott év vége előtti kilencedik és harmadik hónap között terjesztik elő.

– Fordított irányban, a tagok legkésőbb az év vége előtt három hónappal a következő évi jogosultságukból pontokat kölcsönözhetnek azért, hogy olyan foglalást igényelhessenek, amelyhez több pont szükséges, mint amennyivel az adott évben rendelkeznek; ehhez e foglaláskor meg kell fizetniük a következő évi becsült kezelési költséget.

– Az MRL lehetővé teheti, hogy a klub tagjai hozzáférjenek az időben megosztott használati jogokkal kapcsolatos külső (azaz harmadik személy által működtetett) csereprogramhoz. Az MRL ezért kapcsolatba lépett az „Interval International” nevű programmal, így az opciós programba történő belépéskor a tagok külön költségek nélkül kétéves tagságot nyernek az említett Interval International programban. Ezután a tagok külön szerződéssel és saját költségükre fenntarthatják ez utóbbi programban fennálló tagságukat. E kiegészítő tagság feljogosítja az opciós program tagjait, hogy az e programon belüli azon használati hetüket, amelyekre valamely évben a pontjaikat beváltották, az Interval International más tagjai által hozzáférhetővé tett szálláshelyekre cseréljék. Az MRL jogosult megszüntetni vagy módosítani az időben osztott használati jogok külső csereprogramjában fennálló, általa létesített tagságot.

– Az MRL bármikor jogosult kivonni az opciós programból a kezelő szervre átruházott, az időben osztott használati jogoknak megfelelő bármely használati hetet. Ugyanakkor az MRL köteles biztosítani, hogy mindig elegendő szálláshely álljon rendelkezésre az általa, valamint a rendes tagjai által birtokolt összes „jogosultsági pont” kielégítéséhez. Az MRL arra is jogosult, hogy meghatározza és módosítsa az üdülők pontban kifejezett osztályozását, és azok számának párhuzamos növelésével vagy csökkentésével újradefiniálja a pontokat és a „jogosultsági pontokat”, fenntartva azok értékét.

A nemzeti hatóságok előtti eljárás

11 Az alapügy tárgya az MRL által – az időben megosztott használati jogok átruházásával kapcsolatos tevékenysége keretében – teljesített egyes szolgáltatásnyújtások HÉA szempontjából való megfelelő minősítése. E szolgáltatásnyújtások teljesítési helye is vitatott.

12 E jogvita alapja a Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs 2004 márciusában hozott azon határozata, amely szerint egyrészt a „jogosultsági pontok” MRL általi átruházása a klubhoz való csatlakozásból fakadó előnyök adóköteles szolgáltatása, másrészt e szolgáltatás teljesítési helye az Egyesült Királyság.

13 Az MRL e határozat ellen keresetet nyújtott be az edinburghi VAT and Duties Tribunalhoz, amelyet az a 2006. június 16-i határozatával elutasított.

14 Az utóbbi határozat elleni fellebbezést elbíráló Court of Session (Scotland) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ha a felperes – a [klub] alapszabálya és az ahhoz kapcsolódó szerződések rendelkezései alapján – szerződéses jogok (»jogosultsági pontok«) olyan szolgáltatását nyújtja, amely a vevőt a felperes üdülőparkjaiban található, időben megosztott használatú szálláshelyeinek lefoglalására és használatára évente beváltható pontokra jogosítja fel, az ilyen szolgáltatást […] ingatlannak a hatodik […] irányelv 13. cikke B. része b) pontjának […] értelmében vett bérbe- vagy haszonbérbe adásának, vagy […] klubtagságnak, vagy […] másnak kell-e tekinteni?

2) Az első kérdésre adandó választ befolyásolja-e az, hogy:

[–] bizonyos esetekben a szerződéses jogokat az ügyfelek azért cserébe szerzik meg, hogy az MRL-nél elhelyezik már meglévő, arra vonatkozó [időben megosztott] jogaikat, hogy az adott helyen fekvő, […] szálláshelyet egy vagy több meghatározott hétig használják;

[–] az ügyfél bármelyik évben dönthet úgy, hogy az adott évi pontokra vonatkozó jogosultságának egészét vagy egy részét nem váltja foglalásra, és ehelyett azt választja, hogy a következő évre vonatkozó jogosultságát gyarapítja, vagy – az adott évre vonatkozó [opciós] program [keretében] alkalmazandó szerződéses feltételektől függően – a következő évi pontokra vonatkozó jogosultságából történő »kölcsönzés« révén gyarapítja az adott évi jogosultságát;

[–] a szálláshelyalapot képező ingatlanok a »jogosultsági pontok« megszerzésének időpontja és a pontok – ingatlan használati jogáért cserébe történő – beváltásának időpontja között módosulhatnak;

[–] az ügyfelet minden évben megillető pontok számát a szolgáltatást nyújtó – a[z opciós] program szerződéses feltételeivel összhangban – módosíthatja;

[–] a felperes időről időre lehetővé teheti, hogy a »jogosultsági pontok« jogosultjai hozzáférjenek egy időben megosztott használati jogokkal kapcsolatos [más] csereprogramhoz;

[–] a felperes időről időre lehetővé teheti, hogy a »jogosultsági pontok« jogosultjai pontjaikat a felperes által üzemeltetett szállodákban igénybe vehető szálláshelyre vagy a felperes által nyújtott egyéb előnyökre cseréljék?

3) Ha adóalany az […] 1. és 2. kérdésben leírt szolgáltatásokat nyújtja,

a) ezek a hatodik […] irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja […] értelmében vett »ingatlanokhoz kapcsolódó szolgáltatásoknak« minősülnek-e[?]

b) [Igenlő válasz esetén] hogyan kell meghatározni a teljesítés helyét olyan körülmények között, amikor [az említett klub tagjai] egynél több tagállamban gyakorolhatják a szálláshely

időben megosztott használatára vonatkozó szerződéses jogaikat, és a szolgáltatásnyújtás idején nem ismert, hogy melyik szálláshelyet fogják így igénybe venni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

15 Kérdéseivel, amelyeket együtt kell vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében egyrészt az olyan szolgáltatásnyújtások minősítésének pontosítását várja, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, valamint az ilyen szolgáltatások teljesítési helyének meghatározását kívánja, másrészt arra keres választ, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjában előírt eltérést engedő szabályozás alkalmazható-e e szolgáltatásnyújtásokra.

A minősítésről és a teljesítési helyről

16 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”. E tekintetben a Bíróság korábban már úgy ítélte meg, hogy valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül „ellenszolgáltatás fejében teljesítettnek” e rendelkezés értelmében, és így adókötelesnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között létezik olyan jogviszony, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd a C-16/93. sz. Tolsma-ügyben 1994. március 3-án hozott ítélet [EBHT 1994., I-743. o.] 14. pontját, a C-172/96. sz. First National Bank of Chicago ügyben 1998. július 14-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-4387. o.] 26. pontját és a C-174/00. sz. Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-3293. o.] 39. pontját).

17 Az olyan típusú szolgáltatás főszolgáltatása, mint amely az alapügyben szereplő megállapodás tárgyát képezi, olyan „jogosultsági pontoknak” nevezett szerződéses jogok átruházását jelenti, amelyek lehetővé teszik, hogy a szerződő fél olyan pontokat szerezzen, amelyeket évente beválthat a szolgáltatásnyújtó üdülőparkjaiban lévő szálláshelyek átmeneti használatához való jogra vagy valamely szállodában való elhelyezésre, illetve más, a szerződéses iratokban nem részletezett szolgáltatásokban való részesülésre.

18 Ilyen körülmények között oly módon kell megvizsgálni az említett megállapodás elemeit, hogy azonosíthatók legyenek azon szolgáltatások, amelyeket a szolgáltató által kapott díj ellenértékeként nyújtanak. E tekintetben a főtanácsnok által az indítványa 52. pontjában használt módszert kell követni, és ez alapján először az e megállapodásban meghatározott díjak különböző típusait kell azonosítani.

19 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az opciós program keretében az ügyfelet „jogosultsági pontok” illethetik meg, akár az MRL-től vételi áron való megvásárlással, akár a meghatározott hetekre vonatkozó, időben megosztott használati jog kezelő szervnél való letétbe helyezésével és a „kiemelt szolgáltatási díj” megfizetése ellenében.

20 A második esetben „jogosultsági pontokat” az időben megosztott használati jog olyan jogosultja szerezhet, aki az MRL-lel kötött „kiemelt szolgáltatási szerződés” keretében átviszi e jogokat az opciós programba. Attól az időponttól kezdve, hogy e személy jogot szerez az opciós programban, főszabály szerint elveszti az e szerzést lehetővé tevő, időben megosztott egyedi használati joggal való kapcsolatot.

21 Kétségtelen, hogy ez utóbbi jellemző megkülönbözteti az alapügyben szereplő opciós programot a C-37/08. sz. RCI Europe ügyben 2009. szeptember 3-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-7533. o.) tárgyát jelentő, az MRL által hivatkozott rendszertől. Az MRL opciós programjába való belépés ugyanis egyszerű pontvásárlással történik, és e pontokat lehet később az MRL által ugyanezen program keretében nyújtott szolgáltatásokra váltani. Következésképpen azon pontok, amelyek a „jogosultsági pontok” minden jogosultját megilletik, az adott üdülőben való tartózkodás vagy az MRL által nyújtott más szolgáltatás értékét fejezi ki, és bizonyos mértékben azon eszközt testesítik meg, amellyel az ügyfelek többek között valamely üdülő átmeneti használatához való jog megszerzéséért fizetnek. Ellenben az említett, RCI Europe ügyben hozott ítéletben szereplő rendszer az időben megosztott használati jogok egyszerű csererendszerének felelt meg.

22 Ez a különbség nem zárja ki azonban ugyanazon értékelési szempont használatát, nevezetesen azt, amely azon végső célhoz kapcsolódik, amelyre tekintettel a tagok kifizették a kapott szolgáltatásokat (a fent hivatkozott RCI Europe ügyben hozott ítélet 29. pontja).

23 Márpedig olyan rendszerben használva e szempontot, ahol formálisan nem létezik az időben megosztott használati jogok olyan cseréje, mint amilyen az alapügyben szerepel, úgy tűnik, hogy a „jogosultsági pontok” opciós program keretében való megszerzése azzal a szándékkal történt, hogy e pontokat az említett programban kínált szolgáltatásokra való beváltásra használják.

24 Ahogy azt a főtanácsnok az indítványa 74. pontjában megállapította ugyanis, az ügyfél az első ügyletet nem a pontgyűjtés kedvéért, hanem inkább azzal a szándékkal köti, hogy valamely üdülőt átmenetileg használjon, vagy később kiválasztott más szolgáltatásokat vegyen igénybe. A „jogosultsági pontok” vásárlása az ügyfél szempontjából önmagában tehát nem cél. Az ilyen jogosultsági pontok vásárlása, valamint beváltása inkább valamely üdülő átmeneti használatához való jog, valamely szállodában való elhelyezés vagy más szolgáltatás igénybevételéhez szükséges előzetes ügyletnek tekinthető.

25 Következésképpen a „jogosultsági pontok” vevője e beváltás végső időpontjában jut hozzá az eredeti befizetéséért járó meghatározott ellenszolgáltatáshoz.

26 Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy mindazon bevétel, amelyet a nyújtott szolgáltatás ellenértékeként kapnak, a szolgáltatásnyújtás adóalapját képezi, a szolgáltatásnyújtás pedig csak akkor adóköteles, ha közvetlen kapcsolat áll fenn a szolgáltató által nyújtott szolgáltatás és az általa kapott ellenérték között (lásd ebben az értelemben a 102/86. sz. Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet [EBHT 1988., 1443. o.] 11. és 12. pontját, valamint a fent hivatkozott Tolsma-ügyben hozott ítélet 14. pontját).

27 Úgy tűnik tehát, hogy az olyan rendszerben, mint amilyen az opciós program, a valódi szolgáltatás, amelyre tekintettel a „jogosultsági pontokat” megszerezik, azon szolgáltatás, amely az e jogosultsági pontokból eredő pontoknak köszönhetően megszerezhető különböző lehetséges ellenszolgáltatásoknak az e programban részt vevők rendelkezésére bocsátásából áll. A szolgáltatást ugyanis addig nem nyújtják teljes mértékben, amíg e pontokat nem váltják át.

28 Ebből következően amennyiben a szolgáltatás valamely szállodában való elhelyezést vagy valamely üdülő átmeneti használatához való jogot jelent, a pontok konkrét

szolgáltatásokká való beváltásának időpontjában keletkezik a nyújtott szolgáltatás és az ügyfél által fizetett, a korábban megszerzett jogokból eredő pontokból álló ellenérték között kapcsolat.

29 Ezenkívül, ami az olyan rendszert illeti, mint amilyen az alapügyben szerepel, meg kell állapítani egyrészt, hogy a „jogosultsági pontok” megszerzésekor az ügyfél nem ismerheti pontosan az adott évben rendelkezésre álló üdülőket vagy más szolgáltatásokat, sem az ezen üdülőkben való tartózkodás vagy e szolgáltatások pontértékét. Másrészt az MRL állapítja meg az elérhető üdülők és szolgáltatások pontokban kifejezett minősítését, így az ügyfél választási lehetősége ettől kezdve azon üdülőkre vagy szolgáltatásokra korlátozódik, amelyek a rendelkezésére álló pontokra tekintettel számára elérhetőek.

30 Ilyen körülmények között a HÉA felszámíthatóságának lényeges feltételei nem valósulnak meg az olyan jogok eredeti megszerzésének időpontjában, mint a „jogosultsági pontok”, ami kizárja a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdése második albekezdésének alkalmazását.

31 Márpedig, amint az a C-419/02. sz., a BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben 2006. február 21-én hozott ítéletből (EBHT 2006., I-1685. o.) kitűnik, a HÉA felszámíthatóságához az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jövőbeni termékértékesítés, illetve a jövőbeni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat kifejezetten megjelöljék. Következésképpen a pontosan meg nem határozott termékértékesítésért vagy szolgáltatásnyújtásért fizetett előleg nem tartozik a HÉA hatálya alá (a fent hivatkozott BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ügyben hozott ítélet 50. pontja).

32 Mivel a valódi szolgáltatást tehát csak akkor nyújtják, amikor az ügyfél beváltja a korábban szerzett „jogosultsági pontjaiból” eredő pontjait, a hatodik irányelv 10. cikke (2) bekezdésének első albekezdése értelmében az adóztatandó tényállás csak ezen időpontban valósul meg, és az adó csak ekkor számítható fel.

33 Ebből következően az ilyen rendszerben csak akkor lehetséges a nyújtott szolgáltatás típusa szerinti ügyletre alkalmazandó HÉA-szabályozás meghatározása, amikor az ügyfél a korábban szerzett jogaiból eredő pontjait beváltja valamely üdülő átmeneti használatára, szállodai elhelyezésre, vagy más szolgáltatásra. Következésképpen a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye nevezetesen az a hely, ahol azon üdülő vagy szálloda található, amelyben az ügyfél e pontok beváltását követően tartózkodáshoz való jogot szerez.

34 Kétségtelen, amint azt a főtanácsnok az indítványa 79–86. pontjában kifejti, hogy ezen elv alkalmazása okozhat olyan nehézségeket, mint például minden pontbeváltásnál az ügyfél által beváltott pontoknak a „jogosultsági pontoknak” megfelelő pénzértékre való átváltásának szükségessége, a „jogosultsági pontok” pontokká váltására vonatkozó arány bizonytalanságához kapcsolódó problémák, a bevételek akár hosszabb időszak alatti adóztatásának hiánya, a HÉA-mértéknek a „jogosultsági pontok” megszerzése és a megfelelő pontok beváltása közötti megváltoztathatósága és az azon lehetőséghez köthető probléma, hogy az ügyfél nem váltja át a pontjait.

35 Az ilyen nehézségek azonban nem igazolhatnak olyan megoldást, mint amilyet az MRL javasol, amely szerint a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az átalány jellegű elosztás

alkalmazásával határozandó meg, amely a „jogosultsági pontok” megszerzése időpontjában rendelkezésre álló szálláshelyállományon alapul.

36 Az ilyen módszer alkalmazása is többféle nehézséget okoz, és ráadásul magában rejti a visszaélés veszélyét, amennyiben az adóalany állítólagosan rendelkezésre álló, de nem használt, és az Európai Unió adóellenőrzésén kívül eső államban található szálláshelyeket von az említett állomány körébe.

37 Ezenkívül az ilyen elosztási módszernek nincs semmilyen kifejezett jogalapja a hatodik irányelvben. E módszer egyetlen igazolása ugyanis az MRL-t az adóhatóságokkal szembeni kötelezettségeinek teljesítése érdekében terhelő adminisztratív munka csökkentése lehetne.

38 Ilyen körülmények között emlékeztetni kell arra, hogy az olyan vállalkozást, mint amilyen az MRL, HÉA-alanyként a hatodik irányelv XIII. fejezetének megfelelően bizonyos kötelezettségek terhelik, többek között az irányelv 22. cikke (2) bekezdése szerinti, amelynek értelmében az „megfelelően részletes nyilvántartást vezet a HÉA alkalmazásának és adóhatóság általi ellenőrzésének lehetővé tétele érdekében”.

39 Annak érdekében, hogy megfeleljen e kötelezettségnek, az ilyen vállalkozás köteles tehát olyan számvitelt bemutatni, amely megfelelően átlátható módon lehetővé teszi az adóalap meghatározását, ami a közös HÉA-rendszer működéséhez feltétlenül szükséges.

40 Hozzá kell tenni, hogy a tagállamok nem eszköztelenek az adóalanyok esetleges nem együttműködő magatartásaival szemben. A közös HÉA-rendszer elve ugyanis nem akadályozza meg a fizetendő HÉA-összeg bevallása során elkövetett szabálytalanságokat szankcionáló intézkedések bevezetését. Épp ellenkezőleg, a hatodik irányelv 22. cikkének (8) bekezdése kimondja, hogy a tagállamok további, az adó helyes beszedése érdekében szükségesnek tartott kötelezettségeket is előírhatnak (a C-502/07. sz. K-1 sp. z o.o. ügyben 2009. január 15-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-161. o.] 20. pontja).

41 Végül meg kell jegyezni, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 80. cikkének (1) bekezdése értelmében az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok rendelkezhetnek arról, hogy az olyan kedvezményezettek részére nyújtott szolgáltatások esetében, amelyekhez a szolgáltatót – a tagállam meghatározása szerinti – vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat, valamint tulajdonosi, pénzügyi vagy jogi kapcsolat fűzi, az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen.

42 Tekintettel mindezen tényezők összességére, meg kell állapítani, hogy az MRL-hez hasonló gazdasági szereplő által az opciós programhoz hasonló rendszer keretében nyújtott szolgáltatásokat abban az időpontban kell minősíteni, amikor az ilyen rendszerben részt vevő ügyfél az általa eredetileg megszerzett jogokat az e gazdasági szereplő által kínált szolgáltatásra váltja be. Amennyiben e jogokat szállodában való elhelyezésre vagy üdülő átmeneti használatához való jogra váltják át, e szolgáltatásnyújtások a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében véve ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtások, amelyeket azon a helyen teljesítenek, ahol e szálloda vagy ezen üdülő található.

A hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében vett adómentesség lehetőségéről

43 Ami az alapügyben szereplő „jogosultsági pontokhoz” hasonló, olyan jogok átruházását illeti, amelyeket szállodákban való elhelyezésre lehet felhasználni, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában előírt adómentességet e rendelkezés 1. pontja kifejezetten kizárja a szállodaiparban nyújtott szálláshelyadási szolgáltatást illetően.

44 Ellenben, amennyiben az ilyen jogok valamely üdülő átmeneti használatának megszerzésére szolgálnak, meg kell határozni, hogy e jogok átruházása az említett 13. cikk B. részének b) pontja értelmében véve „ingatlanok bérbeadásának” minősül-e, és hogy alkalmazhatók-e az e rendelkezés által előírt eltérést engedő szabályozás alóli kivételek.

45 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉÁ-t kell fizetni (lásd különösen C-472/03. sz. Arthur Andersen ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-1719. o.] 24. pontját, a C-415/04. sz. Stichting Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1385. o.] 13. pontját és a C-89/05. sz. United Utilities ügyben 2006. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-6813. o.] 21. pontját).

46 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az „ingatlanok bérbeadása” hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontjában foglalt fogalmának alapvető ismérve, hogy a bérbeadó meghatározott időszakra és díjazás ellenében átruházza a bérlő részére valamely ingatlannak a tulajdonoséhoz hasonló használati jogát, és minden más személyt kizár e jog gyakorlásából (lásd ebben az értelemben többek között a C-326/99. sz. „Goed Wonen”-ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-6831. o.] 55. pontját; a C-108/99. sz. Cantor Fitzgerald International ügyben 2001. október 9-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-7257. o.] 21. pontját és a C-275/01. sz. Sinclair Collis ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5965. o.] 25. pontját). Annak eldöntése érdekében, hogy egy adott megállapodás megfelel-e a fenti meghatározásnak, figyelembe kell venni az ügylet összes elemét és lefolyásának körülményeit. E tekintetben az adott ügylet tényleges tartalma a döntő tényező, függetlenül attól, hogy maguk a felek hogyan minősítették azt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Cantor Fitzgerald International ügyben hozott ítélet 33. pontját).

47 Olyan körülmények között, mint amilyenek az alapügyben szerepelnek, valamely üdülő átmeneti használatának az eredetileg megszerzett jogokért cserébe kapott joga megfelel a bérbeadás feltételeinek, mivel az a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja értelmében vett „bérbeadás” fogalmának megfelelő jellemzőket mutat. A kérdést előterjesztő bíróság által leírt körülményekből kitűnik ugyanis, hogy ha már egyszer a tag beváltotta a pontjait ilyen jogra, úgy jogosult elfoglalni az ingatlant, mintha a tulajdonosa lenne, és meghatározott időszakra kizárhat minden más személyt e jogosultságból.

48 Egyébiránt, amint azt a főtanácsnok az indítványa 106. pontjában megállapította, az olyan rendszer keretében, mint amilyen az alapügyben szerepel, az ügyfél azzal a szándékkal szerez „jogosultsági pontokat”, hogy végső soron átmeneti használathoz való jogot szerezzen valamely üdülőingatlanon. Ezért az ilyen használati jog átengedésének „bérbeadásként” való jogi minősítése szempontjából lényegtelen, hogy az érintett ingatlan egyes jellemzői adott körülmények között nem kellően ismertek, mivel legalábbis a használat feltételei ismertek a szerződő felek számára.

49 Ami az e rendelkezés 1. pontjában meghatározott kivételt illeti, az – a szállodaiparban való szálláshelyen kívül – a más, hasonló kereskedelmi ágazatban való szállásadást érinti, tekintettel arra, hogy az említett 13. cikk B. része b) pontjának második bekezdése értelmében a tagállamok az említett b) pontban foglalt mentesség alkalmazásának körét illetően további kivételeket írhatnak elő.

50 Amint azt a Bíróság a C-346/95. sz. Blasi-ügyben 1998. február 12-én hozott ítéletének (EBHT 1998., I-481. o.) 20–22. pontjában megállapította, a „hasonló kereskedelmi ágazatok” kifejezést kiterjesztően kell értelmezni, mivel annak biztosítania kell, hogy az ideiglenes szállásadás, amely hasonló a szállodaiparban nyújtott szálláshelyadási szolgáltatáshoz, és ezért esetlegesen azzal versenyez, az adó hatálya alá tartozzon. A tagállamok a hatodik irányelv 13. cikke B. része b) pontjának 1. alpontja szerinti ingatlanok bérbe- és haszonbérbe adására vonatkozó mentességtől eltérően adóköteles szálláshelyadás fogalmának meghatározása során mérlegelési mozgástérrel rendelkeznek. A tagállamok tehát e rendelkezés átültetése során kötelesek meghatározni azon kritériumokat, amelyek az adóköteles ügyletek, valamint a nem adóköteles ügyletek – úgymint az ingatlanok bérbe- illetve haszonbérbe adása – megkülönböztetésére számukra alkalmasnak tűnnek.

51 Az előző megfontolásokból következik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja alapján a tagállamok kötelesek HÉÁ-t kivetni a harmadik személyek tulajdonában lévő üdülők átmeneti használatához való jog visszterhes átruházásáért.

52 Mindezen tényezők összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy amennyiben az olyan rendszerben, mint amilyen az opciós program, az ügyfél az eredetileg megszerzett jogait valamely üdülő átmeneti használatához való jogra váltja be, az érintett szolgáltatásnyújtás a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja (amelynek jelenleg a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja felel meg) értelmében véve ingatlan bérbeadásának minősül. Mindazonáltal e rendelkezés nem korlátozza a tagállamokat abban, hogy e szolgáltatást kivonják az adómentesség hatálya alól.

53 Az előterjesztett kérdésekre következésképpen azt a választ kell adni, hogy az alapeljárás felpereséhez hasonló gazdasági szereplő által, az alapügyben szereplő „opciós” programhoz hasonló rendszer keretében nyújtott szolgáltatásokat abban az időpontban kell minősíteni, amikor az ilyen rendszerben részt vevő ügyfél az általa eredetileg megszerzett jogokat az e gazdasági szereplő által kínált szolgáltatásra váltja be. Amennyiben e jogokat szállodában való elhelyezésre vagy üdülő átmeneti használatához való jogra váltják át, e szolgáltatásnyújtások a hatodik irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében véve ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtások, amelyeket azon a helyen teljesítenek, ahol e szálloda vagy ezen üdülő található.

54 Amennyiben az olyan rendszerben, mint amilyen az „opciós” program, az ügyfél az eredetileg megszerzett jogait valamely üdülő átmeneti használatához való jogra váltja be, az érintett szolgáltatásnyújtás a hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja – amelynek jelenleg a 2006/112 irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja felel meg – értelmében véve ingatlan bérbeadásának minősül. Mindazonáltal e rendelkezés nem korlátozza a tagállamokat abban, hogy e szolgáltatást kivonják az adómentesség hatálya alól.

A költségekről

55 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az alapeljárás felpereséhez hasonló gazdasági szereplő által, az alapügyben szereplő „opciós” programhoz hasonló rendszer keretében nyújtott szolgáltatásokat abban az időpontban kell minősíteni, amikor az ilyen rendszerben részt vevő ügyfél az általa eredetileg megszerzett jogokat az e gazdasági szereplő által kínált szolgáltatásra váltja be. Amennyiben e jogokat szállodában való elhelyezésre vagy üdülő átmeneti használatához való jogra váltják át, e szolgáltatásnyújtások a 2001. december 20-i 2001/115/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 9. cikke (2) bekezdésének a) pontja értelmében véve ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásnyújtások, amelyeket azon a helyen teljesítenek, ahol e szálloda vagy ezen üdülő található.**

2) **Amennyiben az olyan rendszerben, mint amilyen az „opciós” program, az ügyfél az eredetileg megszerzett jogait valamely üdülő átmeneti használatához való jogra váltja be, az érintett szolgáltatásnyújtás a 2001/115/EK tanácsi irányelvvel módosított 77/388 hatodik irányelv 13. cikke B. részének b) pontja (amelynek jelenleg a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 135. cikke (1) bekezdésének l) pontja felel meg) értelmében véve ingatlan bérbeadásának minősül. Mindazonáltal e rendelkezés nem korlátozza a tagállamokat abban, hogy e szolgáltatást kivonják az adómentesség hatálya alól.**

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: angol.