ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-ЖА V. TRSTENJAK
представено на 23 април 2009 година [1]

Съдържание

I — Увод . . . . . I - 7537

II — Правна уредба . . . . . I - 7537

III — Фактическа обстановка . . . . . I - 7539

А — Относно икономическата дейност на RCI Europe . . . . . I - 7539

Б — Производството пред националните данъчни органи . . . . . I - 7540

1. Становището на данъчната администрация на Обединеното кралство I - 7540

2. Становището на испанската данъчна администрация . . . . . I - 7541

IV — Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси . . . . . I - 7541

V — Производството пред Съда . . . . . I - 7543

VI — Основни доводи на страните . . . . . I - 7543

А — По първия и по втория въпрос . . . . . I - 7543

Б — По третия въпрос . . . . . I - 7545

В — По четвъртия въпрос . . . . . I - 7546

VII — Правни съображения . . . . . I - 7548

А — Уводни бележки . . . . . I - 7548

1. Необходимост от единно определяне на мястото на доставка . . . . . I - 7548

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2. Основните принципи на разпоредбите относно мястото на доставка I - 7549

Б — Анализ на преюдициалните въпроси . . . . . I - 7550

1. Общи съображения . . . . . I - 7550

а) Разграничаване между доставка на стоки и доставка на услуги . . . I - 7550

б) Прецизиране на преюдициалните въпроси . . . . . I - 7551

2. Правна преценка на отделните доставки от гледна точка на ДДС . . . I - 7552

а) Такси за регистрация . . . . . I - 7553

i) Квалифициране като насрещна престация . . . . . I - 7553

ii) Определяне на мястото на доставка . . . . . I - 7554

б) Абонаментните такси . . . . . I - 7557

i) Квалифициране като насрещна престация . . . . . I - 7557

ii) Определяне на мястото на доставка . . . . . I - 7558

в) Такси за обмен . . . . . I - 7558

i) Квалифициране като насрещна престация . . . . . I - 7558

ii) Определяне на мястото на доставка . . . . . I - 7558

— Приложимост на специалната разпоредба за туристическите агенти . . . . . I - 7559

— Приложимост на член 9, параграф 2 от Шеста директива . . I - 7562

VIII — Изводи . . . . . I - 7566

IX — Заключение . . . . . I - 7566

I — Увод

1. Със своето преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО, London VAT Tribunal Centre (наричан по-нататък „запитващата юрисдикция“) поставя на Съда на Европейските общности редица въпроси относно тълкуването на член 9, параграф 2 от Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (наричана по-нататък „Шеста директива“) [2].

2. Запитването е отправено в рамките на производство, образувано по жалба на RCI Europe (наричано по-нататък „жалбоподателят“) пред Value Added Tax Tribunals в Обединеното кралство (наричан по-нататък „VAT Tribunal“) срещу три решения на националната данъчна администрация (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, наричани по-нататък „Commissioners“). Жалбоподателят обжалва по съдебен ред акт за изменение на задължение за данък върху добавената стойност, който според Commissioners е деклариран в по-малък размер спрямо реализираните от жалбоподателя сделки.

3. Спорът между страните по главното производство по същество се отнася до правната преценка на трансграничните доставки на услуги с оглед на ДДС, и по-конкретно на привръзката, меродавна за определянето на мястото на доставка. От отговора на този въпрос зависи дали всъщност въпросните сделки са от данъчната компетентност на Обединеното кралство, където жалбоподателят в качеството си на дружество има седалище.

II — Правна уредба

4. Шеста директива предвижда разпоредби за определяне на мястото на облагаемата сделка. Тази директива е заменена с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година [3], влязла в сила от 1 януари 2007 г., като релевантните за главното производство разпоредби са включени почти непроменени в последната директива.

2 — ОВ L 145, стр. 1.

3 — ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

5. Член 9, параграф 1 от Шеста директива [4] съдържа следната обща разпоредба:

„За място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или, когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.“ [неофициален превод]

6. Член 9, параграф 2 от Шеста директива [5] съдържа няколко специални разпоредби. Така например съгласно буква а) от тази разпоредба „за място на доставка на услуги, свързани с [недвижим имот], включително услугите на агенти и експерти за недвижими имоти и услуги за подготовка и координация на строителни работи, като например услуги на архитекти и фирми, предоставящи обектов надзор, се счита мястото, където се намира недвижимият имот“. [неофициален превод]

7. Член 26 от Шеста директива [6] съдържа специална разпоредба за туристическите агенти. Същата гласи:

„1. Държавите членки прилагат данък върху добавената стойност за дейността на туристическите агенти в съответствие с разпоредбите на настоящия член, когато туристическите агенти работят с получатели от свое име и при предоставяне на туристически услуги използват стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. Настоящият член не се прилага за туристически агенти, които действат само като посредници и водят данъчно счетоводство в съответствие с член 11, част А, параграф 3, буква в). По смисъла на настоящия член терминът „туристически агент“ включва и туроператорите.

2. Всички сделки, извършвани от туристическия агент във връзка с дадено пътуване, се третират като една доставка на услуга от туристическия агент на пътуващото лице. Доставката е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето туристическият агент е предоставил услугите. Данъчната основа и цената без данъка по смисъла на член 22, параграф 3, буква б) за тази услуга представляват маржа на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума, платима от пътуващото лице, без данъка върху добавената стойност и действителната себестойност за туристическия агент на стоките и услугите, предоставени от други данъчнозадължени

4 — Понастоящем член 43 от Директива 2006/112/ЕО.

5 — Понастоящем член 45 от Директива 2006/112/ЕО.

6 — Понастоящем член 306 и сл. от Директива 2006/112/ЕО.

лица, когато пътуващото лице пряко се възползва от тях.“ [неофициален превод]

III — Фактическа обстановка

А — *Относно икономическата дейност на RCI Europe*

8. Жалбоподателят по главното производство е учреден на 29 ноември 1973 г. в Обединеното кралство. Икономическата му дейност се състои в това да улеснява и организира обмена между своите членове на правата им на частично ползване за определен период на чуждестранни ваканционни жилища (известен също като „timesharing модел“).

9. Правната природа на конкретните права на частично ползване за определен период се определя съобразно правото на държавата, където се намира недвижимият имот. Притежателят на право на частично ползване за определен период обаче по правило има право да обитава определено ваканционно жилище в определен ваканционен имот за определено време в рамките на определени периоди. Правото на даден член на частично ползване на недвижим имот за определен период се определя като негово „право на ползване на ваканционен период“.

10. Жалбоподателят ръководи програма, наречена „RCI Weeks“, за обмен на права на частично ползване на седмична основа, която има посочените по-долу специфични характеристики.

11. На операторите на ваканционни имоти се предлага да се присъединят към програмата като „участници“. Лицата, които имат право (получено от оператор на ваканционни имоти) на частично ползване на ваканционен имот за определен период, могат да поискат да станат членове на програмата RCI Weeks.

12. Членството в посочената програма RCI Weeks позволява на всеки член да внесе във фонд от жилища, предмет на частично ползване за определен период (наричан по-нататък „Weeks Pool“), собствените си права на ползване на ваканционен период, които той има върху недвижими имоти, предмет на частично ползване за определен период, и да получи внесените от други членове права на ползване на ваканционен период. При този процес членовете контактуват единствено с жалбоподателя. Внасянето в Weeks Pool на права на ползване на ваканционен период не води до прехвърлянето на жалбоподателя на права върху недвижимия имот, до който се отнасят тези внесени права на ползване на ваканционен период. Напротив, първоначалният притежател на правото на частично ползване за определен период си запазва това право през цялото време.

13. Членовете на програмата RCI Weeks заплащат такса за регистрация за период от една до пет години, както и годишна абонаментна такса. Освен това при пода-

ване на молбата за обмен те трябва да заплатят такса за обмен. Жалбоподателят осчетоводява тези такси за обмен като подлежащ на възстановяване аванс. Ако не може да намери приемливо за даден член предложение за обмен от Weeks Pool, жалбоподателят приема таксата за обмен като кредит за бъдещ обмен или при поискване възстановява тази такса.

14. Жалбоподателят може да допълва Weeks Pool като закупува жилища от трети лица или ако оператор предоставя на разположение допълнителни седмици. След като заплатят такса за обмен, членовете на RCI Weeks могат да поискат и размяна срещу жилище от тези допълнителни предложения.

Б — *Производството пред националните данъчни органи*

15. Седалището на жалбоподателя се намира в Обединеното кралство. Голяма част от неговите членове са граждани на тази държава членка. От друга страна, много от недвижимите имоти по програмата за обмен RCI Weeks се намират в Испания.

16. Поради тези обстоятелства съответните компетентни британски и испански данъчни органи са стигнали до различни заключения относно статуса по ДДС на жалбоподателя. Според тях по отношение на извършваните от жалбоподателя доставки на услуги се прилагат техните съответни национални разпоредби за ДДС. Вследствие на това те са поискали от жалбоподателя да заплати ДДС за извършените сделки, което в крайна сметка води до двойно данъчно облагане в две различни държави членки.

1. Становището на данъчната администрация на Обединеното кралство

17. Commissioners считат, че предоставянето на членство в клуб за обмен на права на частично ползване за определен период е доставка на услуга, която се извършва там, където жалбоподателят е установил своята икономическа дейност, в случая Обединеното кралство. Вследствие на това според Commissioners доходите от такси за регистрация и абонаментни такси подлежат на облагане с ДДС в Обединеното кралство. Commissioners подвеждат доходите от такси за обмен под националните норми, с които се транспонира член 26 от Шеста директива. Насрещната престация за таксата за обмен е квалифицирана от Commissioners като „специална туристическа услуга“ и поради това подлежи на облагане в Обединеното кралство.

18. От определението за преюдициално запитване е видно, че до 31 декември 2003 г. жалбоподателят плаща ДДС в Обединеното кралство за всички такси за регистрация, платени от новите членове, както и за всички абонаментни такси, платени от вече приетите членове за следващата година на членство. Освен това до 31 декември 2005 г. той плаща ДДС в Обединеното кралство и за всички такси за обмен, които са платени от членовете, придобили правото да упраж-

няват право на частично ползване за определен период на недвижим имот, намиращ се в държава — членка на Европейския съюз. Жалбоподателят не плаща ДДС в Обединеното кралство за такси за обмен, които са платени от членовете, придобили правото да упражняват право на частично ползване за определен период на недвижим имот, намиращ се извън Европейския съюз.

2. Становището на испанската данъчна администрация

19. Според испанските данъчни органи предоставените от жалбоподателя услуги са пряко свързани с недвижим имот и следователно подлежат на облагане с ДДС в държавата, в която се намира този имот, предмет на частично ползване за определен период.

20. Актовете за установяване на данъчни задължения, издадени на жалбоподателя от испанските данъчни органи, както и решенията на данъчните юрисдикции за отхвърляне на подадените от него жалби се обжалват понастоящем по касационен ред пред Върховния съд на Испания.

IV — Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

21. Въз основа на описаното по-горе становище на испанските органи, считано от 1 януари 2004 г. жалбоподателят спира да плаща ДДС в Обединеното кралство за таксите за регистрация и за абонаментните такси на членовете, чиито права на частично ползване за определен период се отнасят до недвижими имоти, намиращи се в Испания. Той също така спира да плаща ДДС в Обединеното кралство за таксите за обмен, платени от членове, които са разменили правата си на частично ползване за определен период срещу съответните права, отнасящи се до недвижими имоти в Испания.

22. На 23 март 2005 г. Commissioners решават да издадат акт за установяване на данъчни задължения, за да се събере ДДС, който според Commissioners е трябвало да бъде деклариран от жалбоподателя за 2004 г. за таксите за регистрация и за абонаментните такси на членовете, чиито права на ползване на ваканционни периоди се отнасят до недвижими имоти, намиращи се в Испания, както и за таксите за обмен на права на частично ползване за определен период, които се отнасят до такива имоти в Испания. На 5 април 2005 г. е издаден акт за установяване на данъчни задължения в размер на 1 339 709 британски лири.

23. На 5 май 2005 г. жалбоподателят подава жалба пред запитващата юрисдикция срещу този акт за установяване на данъчни задължения.

24. В акта за преюдициално запитване тази юрисдикция изтъква продължаващата правна несигурност относно определянето на мястото на доставка, както и опасността от смущения в дейността на жалбоподателя. Поради това тя решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) В контекста на услугите, предоставяни от жалбоподателя срещу:

— таксата за регистрация,

— абонаментната такса и

— таксата за обмен,

плащани от членове на неговата схема RCI Weeks, кои обстоятелства следва да се вземат предвид, за да се определи дали услугите са „свързани с“ недвижим имот по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива ДДС (понастоящем член 45 от преработената Директива ДДС)?

2) Ако някои или всички услуги, предоставяни от жалбоподателя, са „свързани с недвижим имот“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива ДДС (понастоящем член 45 от преработената Директива ДДС), дали недвижимият имот, с който са свързани някои или всички услуги, е внесеният във фонда за обмен недвижим имот, или е недвижимият имот, който се иска в замяна на внесения недвижим имот, или са и двата имота?

3) Ако някои от услугите са „свързани с“ двата недвижими имота едновременно, как трябва да се класифицират услугите според Шеста директива ДДС (сегашната преработена Директива ДДС)?

4) С оглед на различните разрешения, дадени от различните държави членки, как Шеста директива ДДС (понастоящем преработената Директива ДДС) определя дохода на данъчнозадълженото лице от „таксата за обмен“ за следните услуги:

— улесняване на обмена на права на ползване на ваканционни периоди, притежавани от член на схемата, управлявана от данъчнозадълженото лице, срещу права на ползване на ваканционни периоди, притежавани от друг член на тази схема и/или

— предоставяне на права на ползване на жилище, придобито от данъчнозадълженото лице от други данъчнозадължени трети лица, за да се допълни фондът за обмен на жилища, който е на разположение на членовете на тази схема?“

V — Производството пред Съда

25. Определението за преюдициално запитване с дата 9 януари 2008 г. е получено в секретариата на Съда на 31 януари 2008 г.

26. В рамките на посочения в член 23 от Статута на Съда срок писмени становища са представили жалбоподателят по главното производство, правителствата на Обединеното кралство, Кралство Испания, Република Гърция, както и Комисията.

27. В съдебното заседание на 19 февруари 2009 г. становища са представили процесуалните представители на жалбоподателя по главното производство, правителствата на Обединеното кралство, Кралство Испания, Република Гърция, както и Комисията.

VI — Основни доводи на страните

A — *По първия и по втория въпрос*

28. Според *жалбоподателя* по главното производство услугите, предоставяни срещу заплащане на таксите за регистрация и абонаментните такси, не са свързани в достатъчна степен с определен недвижим имот и следователно не се включват в приложното поле на член 9, параграф 2 от Шеста директива. Напротив, трябвало да се приложи общото правило на член 9, параграф 1 от тази директива, което според жалбоподателя води до това, че мястото на доставка на услуги, т.е. на регистрация и на приемане на нови членове, е мястото, където доставчикът е установил икономическата си дейност. В конкретния случай това било Обединеното кралство.

29. Според него същото трябва да важи за тези доставки на услуги, предоставяни срещу заплащане на таксите за обмен, още повече че това би било съгласувано с оглед данъчното третиране на всички извършени доставки на услуги. Не било разумно да се третира по различен начин една по същество единна доставка на услуги.

30. *Правителството на Обединеното кралство* поддържа, че доставките на услуги, извършвани като насрещна престация за таксите за регистрация и абонаментните такси, трябва да попадат в приложното поле на член 9, параграф 1 от тази директива. Подобно на жалбоподателя по главното производство то счита, че не е налице достатъчно пряка връзка между доставките на услуги, предоставени като насрещна престация за разглежданите такси, и какъвто и да е недвижим имот. Тази гледна точка се основава поспециално на факта, че жалбоподателят предоставя само достъп до един вид пазар, на който членовете могат да обменят правата си на частично ползване за определен период. Във връзка с таксите за обмен правителството на Обединеното кралство пояснява, че не е налице връзка с какъвто и да е недвижим имот, още повече че всеки член може както да предостави на разположение своето право на ползване, така и да плати таксите за обмен, до 24 месеца преди да получи обратно своето право на ползване.

31. По отношение на първия въпрос *правителството на Кралство Испания* счита, че по същество са налице два фактора, които следва да бъдат взети предвид, за да се определи дали трябва да се приложи разпоредбата за доставка на услуги във връзка с недвижим имот или специалната разпоредба за туристическите агенти. От една страна, трябвало да се изходи от поведението на посредника и да се провери дали той действа от свое или от чуждо име. От друга страна, трябвало да се установи дали посредникът получава необходимите за икономическата си дейност стоки и услуги от други данъчнозадължени лица.

32. По втория въпрос правителството на Кралство Испания изтъква, че ако е правилно да се изходи от наличието на връзка между въпросните доставки на услуги и съответния недвижим имот, то таксите за регистрация и абонаментните такси са непосредствено свързани с недвижимите имоти, по отношение на които членовете имат права на частично ползване за определен период, внесени от тях във фонда за обмен. Ставало въпрос именно за такси, които следва да се заплащат само поради принадлежността към самата схема, дори ако същата не се използва от съответния член.

33. Според *правителството на Република Гърция* естеството на икономическата дейност на жалбоподателя, както и връзката между въпросните доставки на услуги и недвижимия имот, са сред факторите, които трябва да се вземат предвид при преценката дали става въпрос за доставки на услуги „свързани с недвижим имот“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива. Поспециално трябвало да се провери дали в случая става въпрос за независими доставки на услуги под формата на туристически услуги, които следва да се предоставят на притежателите на права на частично ползване за определен период, или всъщност става въпрос за взаимни доставки на услуги, предоставяни посредством жалбоподателя между участващите в програмата за обмен притежатели на права на частично ползване за определен период.

34. Правителството на Република Гърция предлага на втория въпрос да се отговори в смисъл, че таксите за регистрация и абонаментните такси са непосредствено свързани с недвижимия имот, по отношение на който даден член има право на частично ползване за определен период,

докато таксите за обмен са непосредствено свързани с недвижимия имот, по отношение на който се упражнява правото на обмен.

35. *Комисията* изтъква, че предоставяната от жалбоподателя услуга се състои в улесняване на обмена на права на частично ползване за определен период. Следователно дължимите такси и възнаграждения трябвало да се разглеждат като насрещна престация за участието в тази схема. Тя счита, че тези права на частично ползване за определен период са права върху недвижими имоти и тяхното прехвърляне в замяна на ползването на аналогични права представлява от своя страна доставка на услуга, свързана с недвижим имот, по смисъла на член 9, параграф 2 от Шеста директива. Мястото на доставка на услугата, за която са заплатени таксите за регистрация и абонаментните такси, било мястото на недвижимия имот, върху който съответният член притежава право на частично ползване за определен период. От друга страна, мястото на доставка на услугата, за която са заплатени такси за обмен, било мястото на недвижимия имот, за който съответният член получава в замяна права на частично ползване за определен период.

Б — *По третия въпрос*

36. Според *жалбоподателя* третият въпрос не може да бъде поставен по начина, по който запитващата юрисдикция е формулирала въпроса до Съда в своето преюдициално запитване. Както следва от становището на жалбоподателя по първия и втория въпрос, той счита, че доставените от него услуги не са свързани в достатъчна степен с недвижим имот.

37. Освен това той счита, че изводът за възможността доставката на услуги да е свързана с двата недвижими имота — т.е. както с внесения, така и с този, който се иска в замяна срещу внесения имот — е в противоречие със смисъла и с целта на член 9 от Шеста директива. С член 9 от директивата общностният законодател имал за цел да избегне както конфликти между държавите членки относно тяхната компетентност за облагане с ДДС, така и двойното данъчно облагане. Следователно за приложното поле на член 9, параграф 2, буква а) от значение можел да бъде само един недвижим имот, и то този, с който е налице най-тясна връзка.

38. По същите причини като изложените от жалбоподателя *правителството на Обединеното кралство* счита, че третият преюдициален въпрос не се нуждае от отговор, тъй като предоставяната от жалбоподателя услуга всъщност не е свързана с недвижим имот. Напротив, този въпрос показвал до какви проблеми може да доведе обратното становище. Ако именно предоставяните от жалбоподателя услуги били свързани както с внесеното, така и с полученото чрез обмена право на ползване на недвижим имот, тогава спрямо една и съща доставка щели да се прилагат две различни национални ДДС ставки.

39. *Правителството на Кралство Испания* също приема за много слабо вероятна възможността доставка на услуги да е свързана с двата недвижими

имота. Това следва от неговото становище по втория преюдициален въпрос: услугата по приемане в Weeks Pool, предоставяна срещу таксата за регистрация и абонаментните такси, била свързана само с недвижимия имот, върху който съответният член има право на частично ползване за определен период; от своя страна, услугата, предоставяна срещу таксата за обмен — да се предлага на съответния член право на частично ползване за определен период на друг член, съответстващо на желанието му за обмен на неговото право на частично ползване за определен период, — била непосредствено свързана с недвижимия имот, върху който се упражнява правото на обмен. В случай че насрещната престация за таксата за регистрация/абонаментните такси, от една страна, или за таксата за обмен, от друга, все пак действително била свързана с двата недвижими имота, то както Съдът приел в Решение по дело C-429/97, Комисия/Франция [7], за мястото на доставка на услуги следвало да се приеме мястото на седалището на доставчика.

40. В становището си по втория преюдициален въпрос *правителството на Република Гърция* стига до извод, на практика съответстващ на този на испанското правителство, според който на третия въпрос трябва да се отговори, че една сделка никога не е свързана едновременно с двата недвижими имота.

41. На последно място, в писменото си становище *Комисията* изобщо не разглежда третия преюдициален въпрос, тъй като — и по нейно мнение, съвпадащо по същество с това на Кралство Испания и Република Гърция — такъв не се поставя.

7 — Решение от 25 януари 2001 г. по дело Комисия/Франция (C-429/97, Recueil, стр. I-637).

Доставяните от жалбоподателя услуги били свързани или с недвижимия имот, върху който съответният член има право на частично ползване за определен период (както в случай на приемане в схемата за обмен срещу заплащане на таксата за регистрация и абонаментните такси), или с недвижимия имот, който съответният член може да ползва в замяна на това (както в случая на насрещна престация за таксата за обмен), но никога с двата недвижими имота едновременно.

B — *По четвъртия въпрос*

42. Според *жалбоподателя* не съществува разлика по отношение на мястото на доставка на услуги, независимо дали правата на частично ползване за определен период са внесени в Weeks Pool от друг член, или са придобити от жалбоподателя от данъчнозадължено трето лице с цел да се допълни неговият фонд за обмен на жилища. Това било така поради факта, че доставяната от жалбоподателя услуга срещу таксата за обмен е една и съща, независимо от произхода на правото на частично ползване за определен период, което се предлага на съответния член в замяна срещу неговото внесено право на частично ползване за определен период. Ето защо в съответствие със становището на жалбоподателя по първия и втория преюдициален въпрос за целите на ДДС доставката на услуги следвало да се разглежда без оглед на произхода на полученото в замяна право на частично ползване за определен период.

43. *Правителството на Обединеното кралство* също е на мнение, че произходът на правото на частично ползване за определен период не оказва влияние върху мястото на доставка на услуги. То счита, че в двете хипотези, които следва да се разграничават съгласно четвъртия преюдициален въпрос, срещу таксата за обмен жалбоподателят предоставя само административна услуга, изразяваща се в предлагане на съответния член на няколко съответстващи на неговите желания за обмен права на частично ползване за определен период върху други недвижими имоти. До фактическо прехвърляне на правото на частично ползване за определен период не се стигало, тъй като жалбоподателят изобщо не можел да гарантира осигуряването на такова аналогично право, и също така съответният член не бил длъжен да приеме което и да е от предложените права на частично ползване за определен период. Следователно доходите от предоставяната от жалбоподателя услуга срещу такса за обмен подлежали на данъчно облагане, независимо от произхода на правото на частично ползване за определен период, съгласно член 9, параграф 1 от Директива 77/388.

44. При условията на евентуалност правителството на Обединеното кралство обаче изтъква, че ако становището му е неправилно и таксата за обмен се събира като насрещна престация за фактическото прехвърляне на правото на частично ползване на друго жилище за определен период, то във втората хипотеза на четвъртия преюдициален въпрос, при която жалбоподателят е придобил права на частично ползване за определен период от данъчнозадължено трето лице, таксата за обмен също подлежи на данъчно облагане в мястото на седалището на жалбоподателя. В този случай трябвало да се приложи специалната разпоредба за туристическия агент.

45. За отговора на четвъртия преюдициален въпрос *правителството на Кралство Испания* препраща към становището си относно данъчното облагане на таксата за обмен. Както то изтъква по втория въпрос, таксата за обмен създава основание за упражняване на право на частично ползване за определен период на друг недвижим имот и следователно тя е свързана с този недвижим имот и поради това подлежи на данъчно облагане в мястото, където се намира имотът.

46. *Правителството на Република Гърция* прави разлика между двете хипотези на четвъртия преюдициален въпрос, като вероятно изхожда от това, че за предоставянето на права на ползване, които жалбоподателят е придобил от данъчнозадължени трети лица, трябва да се заплати допълнителна такса. В първия случай — когато жалбоподателят предлага на съответния член правото на частично ползване за определен период на друг член — таксата за обмен подлежала на данъчно облагане в мястото, където се намира недвижимият имот, върху който този друг член има право на частично ползване за определен период. От друга страна, във втората хипотеза трябвало да се прави и следната разлика: ако жалбоподателят предоставя правото на ползване на оператор на ваканционен имот, то случаят трябвало да се разглежда така, както е описан по-горе. Ако жалбоподателят придобие правото на ползване, за да удовлетвори желанието на съответния член, и го продаде на същия, то тази сделка попадала в обхвата на специалната разпоредба за туристическите агенти. На

последно място, в случай че жалбоподателят предоставя свои собствени права на ползване, то това било хотелиерска дейност и следователно тя подлежала на данъчно облагане в мястото, където се намира недвижимият имот, до който се отнасят тези права на ползване.

47. На последно място, в писменото си становище *Комисията* изобщо не разглежда четвъртия преюдициален въпрос. Следователно тук може да се препрати само към становището ѝ, че насрещната престация за таксата за обмен е свързана с недвижимия имот, който може да бъде ползван срещу внесеното право на частично ползване за определен период.

VII — Правни съображения

A — *Уводни бележки*

1. Необходимост от единно определяне на мястото на доставка

48. Правният спор между жалбоподателя и Commissioners възниква във връзка с въпроса за мястото на извършване на облагаемата сделка. От отговора на този въпрос зависи, от своя страна, въпросът дали извършените от жалбоподателя в рамките на неговата икономическа дейност сделки попадат под данъчната юрисдикция на британските или на испанските данъчни органи.

49. При преценката на трансграничните доставки на услуги с оглед на ДДС централно място заемат разпоредбите за мястото на извършване на доставки на услуги, защото те уреждат въпроса за приложимостта на националното право в областта на ДДС[8]. Поради обстоятелството, че приложното поле на системата на ДДС обхваща доставките на стоки и услуги, които даден стопански субект извършва възмездно на територията на страната в рамките на своята дейност, националното право в областта на ДДС може да се приложи само ако мястото на доставка е на територията на страната.

50. Ако всяка национална данъчна юрисдикция препраща към различни критерии за определяне на мястото на доставка, това неизбежно би довело до случаи не само на двойно данъчно облагане, но и на необлагане. Именно от тази гледна точка се придава особено значение на единната

8 — Също Haunold, P. Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen. Wien 1997, p. 121. Вж. също Terra, B./Kajus, J. A guide to the European VAT Directives — Introduction to the European VAT 2008. Vol. 1, p. 497, според които теорията за определянето на мястото на доставка е ирелевантна в случаи, в които сделките попадат в обхвата на една и съща национална данъчна юрисдикция. От момента, в който компетентност имат няколко национални данъчни органа, например защото се преместват стоки на територията на друга държава членка или се извършват доставки на лице, което се намира в друга държава членка, не може еднозначно да се определи дали дадена икономическа дейност се извършва в рамките на или извън определена държавна територия. Определянето на мястото на доставка е решаващо за отговора на въпроса дали и какъв ДДС трябва да бъде начислен.

привръзка за определяне на мястото на доставка в рамките на общия пазар [9]. Съгласно седмо съображение от Шеста директива разпоредбите на същата относно мястото на доставка трябва така да разграничават една от друга компетентността на отделните държави членки в областта на данъчното облагане, че тези конфликти на компетентност да бъдат избегнати [10]. Единното определяне на общностно равнище на данъчната привръзка трябва да доведе до подходящо отграничаване на съответното приложно поле на националното право в областта на ДДС [11].

2. Основните принципи на разпоредбите относно мястото на доставка

51. Споровете за компетентност между държавите членки могат да се избегнат чрез възможно най-опростени и ясни разпоредби, като от законодателна гледна точка са допустими различни привръзки според това дали се дава приоритет на принципа на мястото на установяване на предприятието или на принципа на държавата на местоназначение. Съгласно първия принцип мястото на доставка е мястото, където доставчикът е установил икономическата си дейност, докато съгласно втория принцип мястото на доставка е мястото на вероятната употреба, съответно ползване, на приходите от услугата.

52. Като има предвид факта, че двата принципа крият както предимства, така и недостатъци за функционирането на общия пазар, с разпоредбите за мястото на доставка в Шеста директива общностният законодател е избрал смесен подход [12], като в член 9, параграф 1 за място на доставка на услуги поначало е приел мястото, където се намира предприятието на доставчика. От този принцип обаче той е направил в параграф 2 множество императивни изключения, които силно ограничават приложното поле на параграф 1 и свеждат самия

9 — Weiermayer, R. Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH. — In: EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis. M. Achatz/M. Tumpel, Wien, 2001, p. 125.

10 — Вж. в този смисъл Решение от 4 юли 1985 г. по дело Berkholz (168/84, Recueil, стр. 2251, точка 14), Решение от 26 септември 1996 г. по дело Dudda (C-327/94, Recueil., стр. I-4595, точка 20), Решение от 6 март 1997 г. по дело Linthorst и др. (C-167/95, Recueil, стр. I-1195, точка 10) и Решение от 12 май 2005 г. по дело RAL (C-452/03, Recueil, стр. I-3947, точка 23). Тук във връзка с разпоредбите на член 9 от Шеста директива относно мястото на доставка Съдът е постановил, че посредством тези разпоредби могат да бъдат избегнати както конфликти на компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, така и необлагането на приходи.

11 — Според Menner, S. Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft — Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe. Köln, 1992, p. 81 основната цел на тази разпоредба е ясно да се отграничат данъчните юрисдикции между държавите членки, за да се избегне двойното данъчно облагане и необлагането на потреблението.

12 — В заключението си от 7 март 2006 г. по дело Heger (C-166/05, Recueil, стр. I-7749, точка 27) генералният адвокат Sharpston посочва, че общностният законодател е създал значително вътрешно напрежение в рамките на Шеста директива, доколкото общите разпоредби за мястото на доставка на услуги се позовават на принципа на държавата на произход, а не на принципа на държавата на местоназначение, въпреки че съгласно основния принцип на данъка върху добавената стойност последният представлява данък върху потреблението, който трябва да се начисли в мястото на потребление.

заложен в Шеста директива принцип на мястото на дейност до изключение [13]. Към това се добавят специални разпоредби, при които се отчитат особеностите на определени икономически дейности.

жалбоподателя се състои единствено във възмездното предоставяне на услуги по смисъла на член 6, параграф 1 от Шеста директива. Според мен тази правна преценка е правилна и като такава следва да бъде в основата на анализа по-долу.

Б — *Анализ на преюдициалните въпроси*

1. Общи съображения

а) Разграничаване между доставка на стоки и доставка на услуги

53. Най-напред трябва да се отбележи, че нито запитващата юрисдикция, нито страните в настоящото производство отричат факта, че икономическата дейност на

54. Поради ясното разграничение, което Шеста директива прави по отношение на правната квалификация на подлежащите на облагане с ДДС сделки [14], се изключва прибягване до разпоредбите за доставка на стоки съгласно членове 5 и 8 от Шеста директива. Ето защо е спорна само и единствено приложимостта на член 9, параграф 1 и параграф 2, буква а), както и специалната разпоредба за туристическите агенти в член 26, параграф 1 по отношение на въпросните доставки на услуги.

13 — Communier, J. M. Droit fiscal communautaire. Bruxelles, 2001, p. 293 обяснява това обстоятелство с историята на изготвяне на Шеста директива. Според него при съставяне на предложението за директивата е изходено от това, че най-практичното решение би било за основа да се вземе мястото на дейност на стопанския субект, като това предложение е предвиждало сравнително малко изключения. Въпреки това при заключителните преговори в Съвета броят на изключенията нараснал, в резултат на което нормативният текст, приет от Съвета през май 1977 г., не можел да бъде лесно прилаган.

14 — Доставки на стоки и доставки на услуги се изключват взаимно като понятие. Член 6, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО определя, че доставка на услуга е всяка доставка, която не е доставка на стока по смисъла член 5. Съгласно член 5, параграф 1 от същата директива доставка на стока е прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик. Трудности при разграничаването възникват при доставки, състоящи се от множество доставки, но поради принципа на единството на доставката могат да бъдат или доставка на стока, или доставка на услуга (вж.. заключение на генералния адвокат Ruiz-Jarabo Colomer от 23 ноември 2004 г. по дело Hotel Scandic, C-412/03, Recueil, стр. I-743, точка 21; Haunold, P. Der Steuergegenstand. — In: EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis. Markus Achatz/Michael Tumpel, Wien, 2001, p. 110). Съдът е обсъждал много пъти въпроса дали в случаите, с които е сезиран, дадена сделка отговаря съответно на условията за доставка на стоки или доставка на услуги (вж. напр. Решение от 14 юли 1998 г. по дело First National Bank of Chicago, C-172/96, Recueil, стр. I-4387, Решение от 2 май 1996 г. по дело Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, стр. I-2395, Решение от 17 ноември 1993 г. по дело Комисия/Франция, C-68/92, Recueil, стр. I-5881, Решение от 14 май 1985 г. по дело Van Dijk's Boeckhuis, 139/84, Recueil, стр. 1405).

б) Прецизиране на преюдициалните въпроси

55. Освен това трябва да се отбележи, че въпросите на запитващата юрисдикция показват съществени по съдържание съвпадения, което според мен изисква прецизиране на тези въпроси.

56. От една страна, от разумното тълкуване на преюдициалните въпроси следва, че те са насочени към това, да се установи до каква степен различните видове такси, които трябва да заплатят участващите в програмата за обмен RCI Weeks членове, могат да съответстват на различните услуги, предоставени от жалбоподателя.

57. Наличието на синалагматично правоотношение, в рамките на което страните по договор се задължават да правят взаимни престации под формата на предоставяне на услуги и насрещна престация, е от значение с оглед на това, че съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива на облагане с ДДС подлежат само възмездно извършените доставки [15]. Следователно в настоящия случай е необходимо да се идентифицират точно отделните договорни задължения на жалбоподателя.

58. От друга страна, целта на преюдициалните въпроси е да се разгледа въпросът под кои от вече упоменатите разпоредби за мястото на доставка трябва да се подведат въпросните доставки на услуги. Посредством тези разпоредби ще може да се установи дали и доколко тези доставки на услуги попадат в обхвата на данъчната компетентност на Обединеното кралство.

59. За да се постигне яснота и да се даде полезен отговор на преюдициалните въпроси, ще съсредоточа правния си анализ върху тези два основни аспекта.

15 — Относно възмездния характер на доставката на услуги Съдът е приел, че по смисъла на член 2, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО доставката на услуги е извършена „възмездно“ и следователно подлежи на данъчно облагане само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност за предоставената на получателя услуга (вж. по-специално Решение от 3 март 1994 г. по дело Tolsma, C-16/93, Recueil, стр. I-743, точка 14, Решение по дело First National Bank of Chicago, посочено по-горе в бележка под линия 14, точки 26—29, и Решение от 21 март 2002 г. по дело Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, стр. I-3293, точка 39).

2. Правна преценка на отделните доставки от гледна точка на ДДС

60. Изглежда най-ефективно е доставките на жалбоподателя да се анализират един вид a contrario въз основа на различните такси, които той събира от клиентите. Събираните от жалбоподателя такси са, от една страна, таксите за регистрация под формата на еднократна такса за приемане, която съответният член трябва да заплати при първоначалната регистрация, както и годишната абонаментна такса и накрая, т.нар. такса за обмен в случай на успешно извършване на обмена на права на ползване на жилище в рамките на програмата RCI Weeks. По-долу въз основа на тези такси ще проверя поотделно кои доставки на жалбоподателя са свързани с тях. Във връзка с това ще анализирам дали тези доставки представляват еднаединствена доставка, или са доставки, които трябва да се разглеждат отделно, и дали представляват подходящият еквивалент на таксата. Въз основа на направения анализ ще може да се установи кое е данъчното събитие, което поражда задължение за плащане на ДДС за доставката, в резултат на което ще се направи извод за мястото на доставка.

61. Трудно е да се определят доставките, извършени съгласно т.нар. timesharing договори. В гражданскоправен аспект за тях не съществува единен вид договори [16]. Съществуват права на дълготрайно ползване под формата на договори за наем, фидуциарни модели посредством предоставяне на вещни права на ползване, модели с акции, модели на ваканционни клубове и множество други варианти. Тази неяснота също е причина за приемането на Директива 94/47/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 26 октомври 1994 година относно защитата на купувачите с оглед на определени аспекти от договорите, свързани с придобиването на правото на временно ползване на недвижима собственост [17]. Поради това че непосредствено след влизането в сила на тази директива на пазара бяха предложени някои нови timesharing модели, за да запълни правните празноти, през 2007 г. Комисията представи предложения за изменение с оглед по-силна защита на потребителите, които Европейският

16 — Kelp, U. Time-Sharing-Verträge. Baden-Baden, 2005, p. 45 например обръща внимание, че timesharing договорите не са хомогенен вид договори поради различията в структурата на договора. Според него timesharing договорите не е възможно да се квалифицират като един от класическите видове договори на германското частно право дори ако се подразделят на облигационни, вещни и дружествени, съответно други учредителни timesharing договори. Ето защо след появяването си в правния мир на Германия timesharing договорите се квалифицират най-напред като ненаименовани, съответно като типични за стопанския оборот договори, които се характеризират с липсата на законова уредба, въпреки че все по-често се срещат в правните отношения, а и е налице съответствие между свързаните с тях интереси и съдържанието на договорните разпоредби. Vanbrabant, B. Time-Sharing. Bruxelles. 2006, p. 29 sq. и Mostin C./B. Feron. Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé, Annales de droit de Louvain. 1994, p. 33 sq. споменават редица възможни правни схеми, за да обхванат timesharing договорите с категориите на белгийското и френското гражданско право. Според тях следва да се вземат под внимание облигационните, вещните и дружествените, съответно други учредителни схеми. Vanbrabant обръща внимание, че в Португалия и Испания правата на частично ползване за определен период се считат за вещни права. В Португалия през 80-те години е бил създадено т.нар. „direito de habitaçao periodica“, а в Испания е бил приет Закон 42/1998 от 15 декември 1998 г. (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias). Papp, T. Timesharing Contract. Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytemi Tanár, 70. Születésnapjára, Szeged, 2007, p. 573 обръща внимание, че timesharing договорите следва да се определят като вид ненаименовани договори.

17 — ОВ L 280, стр. 83; Специално издание на български език, 2007 г., глава 13, том 14, стр. 204.

парламент прие на 22 октомври 2008 г. в леко изменен вид.

62. В настоящото дело обаче става въпрос не за самото сключване на timesharing договори, а по-скоро за размяната на права на частично ползване за определен период между членовете на фонд за обмен.

a) Такси за регистрация

i) Квалифициране като насрещна престация

63. От практиката на Съда следва, че синалагматично правоотношение е налице тогава, когато съществува пряка връзка между извършената услуга и получената ѝ равностойност, като внесените суми представляват действителна насрещна престация за услуга, която може да бъде индивидуализирана в рамките на правоотношение, по което са разменени взаимни престации [18].

64. Следователно във връзка с таксите за регистрация трябва да се установи пряка връзка с достатъчно определяема доставка.

18 — Вж. Решение от 8 март 1988 г. по дело Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, стр. 1443, точки 11, 12 и 16), Решение от 23 ноември 1988 г. по дело Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, стр. 6365, точка 11), Решение по дело Tolsma (посочено по-горе в бележка под линия 15, точка 14), Решение от 16 октомври 1997 г. по дело Fillibeck (C-258/95, Recueil, стр. I-5577, точка 12), Решение по дело Kennemer Golf (посочено по-горе в бележка под линия 15, точка 39), Решение от 19 юни 2003 г. по дело First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, точка 30), Решение от 23 март 2006 г. по дело FCE Bank (C-210/04, Recueil, стр. I-2803, точка 34) и Решение от 18 юли 2007 г. по дело Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, Сборник, стр. I-6415, точка 19).

65. От внимателния анализ на търговския модел на жалбоподателя, подробно представен в становищата на последния и на правителството на Обединеното кралство, е видно, че всеки член най-напред получава само достъп до програмата за обмен RCI Weeks срещу заплащането на такса за регистрация.

66. Самата регистрация обаче все още не предоставя право на ползване на правата на частично ползване за определен период на другите членове. Заедно с членството в RCI Weeks е необходимо също така във фонда за обмен да се внесат собствени права на частично ползване за определен период. Условие в конкретния случай е притежателят на право на частично ползване за определен период да поиска от жалбоподателя извършването на размяна, като първо той предоставя определено свое право на частично ползване за определен период, а след това избира аналогично право на частично ползване за определен период.

67. Освен възможността за участие в програмата за обмен съответният член получава достъп до редица данни за предложените ваканционни имоти, например под формата на редовно актуализиран каталог в печатен вид и по Интернет. На съответния член се съобщава и телефонен номер, на който той при необходимост може да се свърже с персонала на жалбоподателя и да се информира както за точните условия на обмена, така и за допълнителни услуги на жалбоподателя, които могат да се предоставят при поискване.

68. Така от гледната точка на нов член достъпът до RCI Weeks до известна степен предхожда участието в програмата за обмен, като срещу заплащането на таксата за регистрация всеки член поначало има на разположение всички възможности. Целта на информацията, която се предоставя на новопостъпилия член, е да го подготви за същинската програма за обмен. При регистрацията обаче все още не се прехвърлят права, а само се осигурява достъп до един вид пазар, на който членовете могат да обменят правата си на частично ползване за определен период с помощта на жалбоподателя. Само по себе си обаче членството не задължава да се участва в тази програма за обмен.

69. Следователно пряка връзка по смисъла на съдебната практика съществува само между дейността по осигуряване на достъп до въпросната програма за обмен и плащането на такси за регистрация.

70. От друга страна, не е възможно автоматично да се създаде пряка връзка между регистрацията и практическото прилагане на програмата за обмен, тъй като за това са необходими допълнителни действия от страните по договора, а именно искане от съответния член и потвърждение от жалбоподателя на възможността да се извърши обмен, и не на последно място — заплащане на таксата за обмен.

ii) Определяне на мястото на доставка

71. На следващо място следва да се провери как трябва да се квалифицира доставката на услуги в рамките на цялостната система на разпоредбите на Шеста директива, с които се определя мястото на извършване на доставка. Възможно е да се приложат съдържащите се в член 9, параграфи 1 и 2 от Шеста директива разпоредби. За тази цел са необходими няколко уводни бележки с оглед тълкуването на тези разпоредби.

72. В член 9, параграф 1 от Шеста директива се съдържа общо правило за определянето на данъчната привръзка, докато в член 9, параграф 2 се посочват редица специални привръзки [19].

73. Вярно е, че Шеста директива не урежда изрично отношението на основното правило в член 9, параграф 1 към специалните разпоредби на член 9, параграф 2. Съдът обаче е приел, че параграф 1 няма предимство пред параграф 2. Във всеки отделен случай се поставя въпросът дали е релевантна някоя от разпоредбите на член 9, параграф 2 от тази директива; в противен случай се прилага член 9, параграф 1 [20]. От това Съдът е направил

19 — Решение от 7 септември 2006 г. по дело Heger (C-166/05, Recueil, стр. I–7749, точка 15).

20 — Вж. в този смисъл Решение по дело Dudda (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 21), Решение по дело RAL (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 24), Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekeringen и OV Bank (C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 33) и Решение по дело Heger (посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 15). В това отношение тази практика представлява отричане на обоснованата с Решение по дело Berkholz (посочено по-горе в бележка под линия 10, точка 17) практика, според която съгласно член 9, параграф 1 от Шеста директива привръзката, която има предимство, по правило е мястото, където доставчикът е установил икономическата си дейност.

извод, че специалната разпоредба на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива не може да се разглежда като изключение от общия принцип, което трябва да се тълкува стеснително [21].

74. Следователно Съдът очевидно изхожда от това, че член 9, параграф 2 от Шеста директива съдържа специалните разпоредби, които най-напред трябва да се проверят съобразно принципа lex specialis derogat legi generali и да се приложат, ако са изпълнени съответните условия [22].

75. Ето защо първо следва да се провери дали сделка като гореописаната се включва в приложното поле на специалната разпоредба на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива. Предпоставка за това е въпросната доставка на услуги да е „свързана с недвижим имот".

76. Тук обаче възниква въпросът до кой точно недвижим имот се отнася въпросната доставка на услуги. Както поддържат испанското и гръцкото правителство, а така също и Комисията, привръзка към недвижимия имот, върху който съответният член вече има право на частично ползване за определен период, поначало е възможна.

77. Независимо от конкретните фактически изисквания за такава връзка, които ще разгледам в подробности по-долу [23], според мен на пръв поглед в конкретния случай няма пряка връзка между фактическото предоставяне на услуги и въпросния недвижим имот.

78. Както вече бе изложено, от гледната точка на нов член достъпът до RCI Weeks до известна степен предхожда фактическото участие в програмата за обмен [24]. Целта на предоставяните от жалбоподателя услуги под формата на осигуряване на достъп и информация всъщност е съответният член да бъде подготвен за програмата за обмен, без това да създава задължение за участие. Поради това на този ранен етап на членство все още не се извършва обмен на права на ползване на ваканционен период.

79. Действително, след регистрация в RCI Weeks на съответния член се предоставя възможност да внесе във фонда за обмен свои права на частично ползване за определен период, но предоставянето на тази възможност няма значение за съответния член докато не са изпълнени условията за фактическо извършване на обмена.

80. Предоставянето просто на възможност за внасяне във фонда за обмен на собствени права на частично ползване на недвижим имот за определен период само по себе си не може да се разглежда като основна доставка по смисъла на ДДС. Обективно погледнато, това представлява най-много подчинена допълваща доставка, която сама по себе си представлява не цел за даден член, а начин за ползване при най-

21 — Вж. в този смисъл Решение от 15 март 2001 г. по дело SPI (C-108/00, Recueil, стр. I-2361, точка 17).

22 — Така също Weiermayer, R. Op. cit. p. 134 (бележка под линия 9).

23 — Вж. точка 108 и сл. от настоящото заключение.

24 — Вж. точка 68 от настоящото заключение.

добри условия на основната доставка на доставчика — улесняване на обмена на права на ползване на ваканционен период.

81. Принципът на „единство на доставката“ [25] в правото в областта на ДДС забранява такава допълваща доставка да се разглежда като самостоятелна доставка. Съгласно постоянната практика на Съда [26] облагаемата сделка не може да бъде разделена на отделните си съставни елементи, за да бъдат те облагани поотделно с ДДС. При квалифицирането на дадена сделка по-скоро трябва да се вземе предвид водещият съставен елемент в съвкупността от доставки. Нещо повече, подобна допълваща доставка не може да се разглежда като релевантната доставка, когато се определя мястото на доставка, а третирането ѝ трябва да се обуслови от фактическата основна доставка. Единствено последната се счита за облагаема доставка по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива.

82. В крайна сметка член 9, параграф 2 от Шеста директива не може да се приложи, поради това че в конкретния случай не е налице достатъчно тясна връзка между фактическата доставка на услуги, срещу която даден член заплаща такса за регистрация, и недвижимия имот, върху който съответният член има права на частично ползване за определен период.

83. Ако се приеме, както в случая, че въпросната доставка на услуги, за която даден член заплаща такса за регистрация, се състои само в достъп до фонда за обмен и в предоставяне на информация за възможностите за обмен на права на частично ползване за определен период, то трябва да се изключи и възможността да се приложи член 26 от Шеста директива, тъй като с това жалбоподателят във всеки случай не получава доставка на стоки и услуги от други данъчнозадължени лица с оглед извършването на туристическа услуга.

25 — Генералният адвокат Ruiz-Jarabo Colomer е използвал този израз („принцип на единство на доставката“) за първи път в заключението си по дело Hotel Scandic (посочено по-горе в бележка под линия 14, точка 21). Той препраща към Haunold, P. Der Steuergegenstand. Op. cit. p. 111 (бележка под линия 14).

26 — Вж. относно характера на свързаните доставки по смисъла на правото в областта на ДДС моето заключение от 9 декември 2008 г. по дело Tellmer Property (C-572/07, все още непубликувано в Сборника, точка 33 и сл.). От член 2 от Шеста директива следва, че всяка доставка трябва в общия случай да се счита за самостоятелна и независима (вж. Решение от 25 февруари 1999 г. по дело CPP, C-349/96, Recueil, стр. I-973, точка 29, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank (посочено по-горе в бележка под линия 20, точка 20) и Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service, C-425/06, Сборник, стр. I-0000, точка 50). При определени обстоятелства обаче множество формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени отделно и по този начин могат да бъдат съответно обложени или освободени, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато те не са независими (вж. Решение по дело Part Service, точка 51, посочено по-горе). Такъв е случаят например, когато след основан на обективни критерии анализ се установи, че една или повече доставки съставляват една основна доставка и че по отношение на другата или другите доставки, които съставляват една или повече допълващи доставки, е налице същото данъчно третиране като това на основната доставка (вж. Решение по дело CPP, точка 30, посочено по-горе, Решение от 15 май 2001 г. по дело Primback, C-34/99, Recueil, стр. I-3833, точка 45, Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе в бележка под линия 20, точка 21 и Решение по дело Part Service, посочено по-горе, точка 52). По-специално една доставка трябва да бъде разглеждана като допълваща дадена основна доставка, когато за клиентите тя представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика (вж. посочените по-горе Решение по дело CPP, точка 29 и Решение по дело Part Service, точка 52). Може да се приеме също, че е налице една-единствена доставка, когато два или повече елемента или действия, предоставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа доставка, чието разделяне на части би било изкуствено (вж. Решение по дело Levob Verzekeringen и OV Bank, посочено по-горе в бележка под линия 20, точка 22 и Решение по дело Part Service, посочено по-горе, точка 53).

84. След като няма приложими специални разпоредби, се прилага основното правило на член 9, параграф 1 от Шеста директива. Ето защо с оглед на таксите за регистрация мястото на доставка е мястото, където жалбоподателят е установил своята икономическа дейност.

фонда за обмен свои собствени права на частично ползване за определен период, било защото не е намерено аналогично право на частично ползване за определен период с оглед обмен.

б) Абонаментните такси

i) Квалифициране като насрещна престация

85. От твърдението на жалбоподателя следва, че няма фактическа разлика между таксите за регистрация и абонаментните такси, тъй като заедно те представляват насрещната престация за участието в програмата за обмен RCI Weeks и за възможността да се ползват предимствата, свързани с членството [27].

87. Безспорно е, че в настоящия случай е налице правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации. Обстоятелството, че абонаментните такси не могат да се свържат с всяко лично използване на програмата за обмен, не променя нищо. Както Съдът е приел в Решение по дело Kennemer Golf [28], синалагматично правоотношение съществува и тогава, когато даден клуб продължително време предоставя множество услуги и неговите членове заплащат като насрещна престация фиксирана сума под формата на годишна абонаментна такса. В това отношение извършените от жалбоподателя доставки отговарят на изискванията, за да представляват възмездно предоставена услуга по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива, и следователно поначало подлежат на облагане с ДДС.

86. Изглежда плащането на абонаментните такси включва единствено редовното плащане на фиксирана сума за ползване на целия спектър от услуги на жалбоподателя. Следователно тя се дължи дори ако съответният член не участва в програмата за обмен, било защото не е внесъл във

27 — Вж. точка 32 от писменото становище на жалбоподателя.

28 — Решение по дело Kennemer Golf (посочено по-горе в бележка под линия 15, точка 40). В основата на това дело е квалифицирането на доставките на спортен клуб като доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1 от Шеста директива. Според Съда обстоятелството, че годишната абонаментна такса на членовете на спортен клуб е фиксирана сума и не може да бъде свързана с всяко лично използване на голф игрището, не променя факта, че между членовете на спортния клуб и самия клуб са извършени взаимни доставки. Доставките от клуба се състоят именно в дълготрайното предоставяне на неговите членове на спортни съоръжения и свързаните с това предимства, а не в това, че той извършва определени доставки по искане на своите членове. Поради това има пряка връзка, подобно на упоменатата в главното производство, между годишните абонаментни такси на членовете на спортния клуб и извършваните от същия доставки.

ii) Определяне на мястото на доставка

88. Предвид факта, че абонаментните такси са замислени като насрещна престация за голям брой услуги, които на първо място, не винаги са свързани с недвижим имот, и на второ място, не се извършват непременно в рамките на обмена на права на частично ползване за определен период, според мен би било неправилно да се приеме, че тези услуги са свързани с недвижим имот по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива. Това не само не съответства на изложените факти, но би довело и до неоправдано разширяване на обхвата на специалната разпоредба.

89. Подобно на таксите за регистрация, абонаментните такси са свързани с членството и произтичащите от това предимства. В този смисъл изглежда логично те да се третират за целите на ДДС по начин, подобен на този при таксите за регистрация.

90. Следователно по отношение на абонаментните такси мястото на доставка съгласно член 9, параграф 1 от Шеста директива е мястото, където жалбоподателят е установил икономическата си дейност.

в) Такси за обмен

i) Квалифициране като насрещна престация

91. За разлика от упоменатите по-горе такси съответният член плаща таксата за обмен с оглед на практическото прилагане на програмата за обмен. Жалбоподателят, който в случая по същество има координационна функция [29], фактурира на съответния член таксата за обмен най-късно към момента на надлежното извършване на този обмен на права на частично ползване за определен период.

92. Следователно и двете страни по договора извършват своята доставка срещу насрещна престация. Поради това е безспорно, че правата на двете страни по договора се основават на синалагматично правоотношение.

ii) Определяне на мястото на доставка

93. Спорно е обаче съгласно коя разпоредба трябва да се определи мястото на доставка.

29 — Според Kelp, U. Op. cit. p. 27 (бележка под линия 16) организацията за обмен координира желанията за обмен на притежателите на право на ползване, предоставяйки правото на обитаване на желаещите обмен на други заинтересовани лица, за да могат те да ползват в замяна „чужди“ timesharing обекти в други ваканционни места.

— Приложимост на специалната разпоредба за туристическите агенти

94. Най-напред следва да се разгледа специалната разпоредба за ДДС на член 26 от Шеста директива. За разлика от другите участници в производството правителството на Обединеното кралство не изключва категорично нейната приложимост.

Смисъл и цел на разпоредбата

95. Член 26 от Шеста директива предвижда изключение от общия режим на данъчната основа за някои сделки на туристически агенти и туристически оператори [30]. Представлявайки специален режим, този член трябва да се прилага само доколкото това е необходимо за постигане на целта на директивата [31].

96. Целта на въведения с член 26 от Шеста директива специален режим на ДДС е да се адаптират правните норми, приложими за особеностите на дейността на туристическите агенти и туристическите оператори. Услугите, предоставяни от тези стопански субекти, се характеризират с това, че най-често се състоят от няколко услуги, по-специално транспортни и хотелиерски услуги, извършвани отчасти извън и отчасти на територията на държавата членка, където стопанският субект е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект. Прилагането на общите разпоредби за мястото на данъчно облагане, данъчната основа и приспадането на заплатения по получени доставки данък би довело, поради големия брой услуги и местата на извършените доставки, до практически трудности за тези стопански субекти, които биха затруднили извършването на тяхната дейност [32].

97. За да се избегне това член 26, параграф 2 също така предвижда, че всички сделки, извършвани във връзка с дадено пътуване, се третират като една доставка на услуга на пътуващото лице. Доставката е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето той е предоставил услугите.

30 — Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229, точка 5) и Решение по дело First Choice Holidays (посочено по-горе в бележка под линия 18, точка 21).

31 — Решение по дело Madgett и Baldwin (посочено по-горе в бележка под линия 30, точка 34), и Решение по дело First Choice Holidays (посочено по-горе в бележка под линия 18, точка 22).

32 — Решение от 12 ноември 1992 г. по дело Van Ginkel (C-163/91, Recueil, стр. I-5723, точка 11 и сл.), Решение от 20 февруари 1997 г. по дело DFDS (C-260/95, Recueil, стр. I-1005, точка 13), Решение по дело Madgett и Baldwin (посочено в бележка под линия 30, точка 18), Решение по дело First Choice Holidays (посочено по-горе в бележка под линия 18, точки 23—25), посочено по-горе, и Решение от 13 октомври 2005 г. по дело iSt internationale Sprach- und Studienreisen (C-200/04, Recueil, стр. I-8691, точка 21).

Предпоставки за прилагане

— Качеството на туристически агент или туристически оператор

98. Най-напред трябва да се отбележи, че обстоятелството, че жалбоподателят не е нито туристически агент, нито туристически оператор в обичайния смисъл на думата, не е пречка да се приложи член 26 от Шеста директива, доколкото съгласно практиката на Съда жалбоподателят извършва идентични сделки в рамките на друга дейност [33].

99. Това условие е изпълнено в конкретния случай. Предоставяйки услуги, които позволяват на членовете му да ползват намиращи се в чужбина недвижими имоти за ваканционни цели, жалбоподателят извършва икономическа дейност, която в известна степен наподобява тази на туристическия агент или на туристическия оператор, без да е напълно сходна с нея. Освен това смисълът и целта на член 26 от Шеста директива оправдават включването на въпросните услуги в приложното поле на тази разпоредба. Поради големия брой услуги, които жалбоподателят предоставя, и географското разделяне на мястото на икономическа дейност от предмета на доставката, икономическата дейност на жалбоподателя е изложена на същите рискове от двойно данъчно облагане, както дейността на туристическия агент, съответно на туристическия оператор.

— Действие от свое име

100. Условие за приложимостта на член 26 е посоченото в параграф 1 от него изискване туристическият агент да работи с пътуващите от свое име и при предоставяне на туристически услуги да използва стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. От друга страна, туристически агент, който само посредничи при предоставянето на туристически услуги, не попада в приложното поле на член 26, а предоставя посреднически услуги от мястото на седалището си съгласно общата разпоредба на член 9, параграф 1 от Шеста директива [34].

101. Следователно от решаващо значение е най-напред да се установи дали при предоставянето на услуги жалбоподателят действа от свое или от чуждо име.

33 — В Решение по дело Madgett и Baldwin (посочено по-горе в бележка под линия 30, точка 20) Съдът приема, че причините, на които се основава специалният режим на туристическите агенти и туристическите оператори, са в сила и в случай, когато икономическият оператор не е туристически агент или туристически оператор в обичайния смисъл на думата, но извършва подобни сделки в рамките на друга дейност, като тази на хотелиер. Ако член 26 от Шеста директива се тълкува в смисъл, че се прилага само спрямо икономически оператори, които са туристически агенти или туристически оператори в обичайния смисъл на думата, това по-конкретно би довело до положение, при което за еднакви доставки се прилагат различни разпоредби, в зависимост от формалното качество на икономическия оператор. Потвърдено с Решение по дело iSt internationale Sprach- und Studienreisen (посочено по-горе в бележка под линия 32, точка 22).

34 — В този смисъл също Birkenfeld, W. et C. Forst. Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt. 3. ed., Bielefeld, 1998, p. 169.

102. Както правилно отбелязва испанското правителство [35], определящо за разграничаването е дали дейността на жалбоподателя се ограничава до създаването на контакт между двама членове, за да могат те да се споразумеят по договорен път за обмена на права на частично ползване за ваканционен период. В този случай е налице посредничество, тъй като жалбоподателят действа от чуждо име. От друга страна, ако членовете извършват този обмен без да знаят кое е облагодетелстваното лице, тъй като жалбоподателят сам координира и разпределя правата на ползване на ваканционен период, в този случай той действа от свое име.

103. Според жалбоподателя по главното производство, както когато проверява дали избраните ваканционни имоти са свободни, така и когато търси алтернативни предложения, той всеки път действа по поръчка на своите членове [36]. Понататък той обръща внимание на факта, че членовете контактуват само с неговия персонал, а не общуват директно помежду си [37]. С оглед на тези твърдения следва да се приеме, че единственият съдоговорител на членовете е жалбоподателят по главното производство.

104. Ето защо в този случай жалбоподателят не действа като посредник. Напротив, той действа от свое име по смисъла на член 26, параграф 1 от Шеста директива.

— Ползване на стоки и услуги от други данъчнозадължени лица

105. В конкретния случай обаче не е ясно дали е изпълнено друго съществено условие, необходимо за прилагането на тази разпоредба, а именно изискването за ползване на стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. Тези услуги включват например хотелиерски и транспортни услуги, които трябва да бъдат предоставени от трети лица. Тези получени от трети лица услуги обаче трябва да не са само начин, за да може предоставената от този икономически оператор основна услуга да се ползва при по-добри условия. В противен случай съгласно практиката на Съда [38] тези доставки биха останали изцяло допълващи доставки спрямо собствените доставки, така че би било изключено данъчно облагане съгласно член 26 от Шеста директива. В случай че освен услугите във връзка с обмена на права на ползване на жилища жалбоподателят предлага на своите членове други услуги, които обичайно се извършват от трети лица, например превоз

35 — Вж. точка 20 от писменото становище на испанското правителство.

36 — В точка 11 от писменото си становище жалбоподателят обяснява следното: „Once a member selects an available Exchange Property, the Appellant, *acting on behalf of the member*, seeks to confirm the exchange by checking the availability of the Exchange Property. If there is no availability, the Appellant, *still acting on behalf of the member*, will seek to identify alternative properties which may be suitable and offer them to the member who is free to accept them or not“ (курсивът е мой).

37 — Вж. точка 33 от писменото становище на жалбоподателя.

38 — Вж. Решение по дело Madgett и Baldwin (посочено по-горе в бележка под линия 30, точки 24—27) и Решение по дело iSt internationale Sprach- und Studienreisen (посочено по-горе в бележка под линия 32, точки 25—27). Според Съда услуги, които надхвърлят традиционните функции на хотелиерите и предоставянето на които не може да не окаже съществено влияние върху общата цена, като например пътуване до хотела от твърде отдалечени места на тръгване, не могат да се приемат за изцяло допълнителни услуги. От друга страна, Съдът приема за изцяло допълнителни услуги тези туристически услуги, които се предоставят по принцип във връзка с езиково обучение и образование, като например превоз на клиенти до държавата, до която пътуват, и/или техния престой.

до Испания, член 26 от Шеста директива би бил приложим.

106. Нито от определението за преюдициално запитване, нито от становището на жалбоподателя може със сигурност да се установи, че при предоставянето на услуги на своите членове жалбоподателят използва стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. Известно е само, че жалбоподателят може да допълва Weeks Pool като закупува жилища от трети лица или ако оператор предоставя на разположение допълнителни седмици. След като заплати такса за обмен, всеки член може да поиска и размяна срещу жилище от това допълнително предложение. По мое мнение обаче необходимите за правната преценка на тези сделки подробности не са достатъчни.

107. Ето защо националният съд трябва в частност да провери дали в главното производство е налице използване на стоки и услуги. Ако това не е така, член 26 от Шеста директива не би бил приложим.

— Приложимост на член 9, параграф 2 от Шеста директива

108. Ако член 26 от Шеста директива е неприложим, на следващо място трябва да се провери дали доставката на услуги, която се състои в това да улесни притежателите на права на частично ползване на определени ваканционни имоти за определен период при обмена на тези права на ползване, е свързана с определен недвижим имот по смисъла на член 9, параграф 2, буква а).

109. Според мен от буквалното тълкуване на тази разпоредба може да се приеме, че е налице такава връзка, тъй като целта на извършваните от жалбоподателя доставки е на съответния член да се предостави право на ползване на определен чужд недвижим имот за точно определен период.

110. В заключението си по дело Heger [39] генералният адвокат Sharpston обаче изразява резерви относно чисто буквалното тълкуване на тази разпоредба. В това отношение тя правилно посочва, че не е уместно изразът „свързани с“ да се тълкува твърде широко, тъй като всяка доставка на услуги в крайна сметка може по един или друг начин да е свързана с недвижим имот, разглеждан като обособена площ. Действително в зависимост от съответната услуга такава връзка с недвижимия имот може да бъде в по-голяма или по-малка степен тясна или отчетлива.

111. До настоящия момент Съдът не е уточнил по-подробно необходимите изисквания за естеството на тази връзка и доколко тя трябва да е непосредствена. В Решение по дело Heger [40] той просто

39 — Заключение на генералния адвокат Sharpston по дело Heger (посочено по-горе в бележка под линия 12, точки 31 и 33).

40 — Решение по дело Heger (посочено по-горе в бележка под линия 19, точка 24).

е постановил, че член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива включва само тези доставки на услуги, които имат „достатъчно пряка връзка“ с недвижим имот, още повече че такава връзка е характерна за всички упоменати в тази разпоредба доставки на услуги.

112. С оглед на това възниква въпросът дали застъпваното тук тълкуване на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива се подкрепя и предвид систематичното място на тази разпоредба в цялостната структура на разпоредбите относно мястото на доставка, както и предвид смисъла и целта ѝ.

113. Съдържащият се в ясния текст на член 9, параграф 2, буква а) („включително“, „като например“) списък с примери не е изчерпателен, но е от значение, тъй като, както Съдът е приел в Решение по дело Heger, той дава важни насоки за естеството и качеството на една такава връзка.

114. При тълкуването на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива обаче трябва да се вземе предвид практиката на Съда, съгласно която при липсата на изрично определение или на препращане към правния ред на държавите членки понятията, съдържащи се в Шеста директива, са самостоятелни понятия на общностното право и следователно налагат да им се даде общностно определение [41].

115. Във всеки случай изброените в член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива примери за услуги, свързани с недвижим имот, навеждат на мисълта, че физическият контакт не може да е задължителен критерий, още повече че брокерът на недвижими имоти, подобно на архитекта, може да предоставя своите услуги и без изобщо да е видял или посетил недвижимия имот. Брокерът трябва само да познава въпросния имот, а архитектът — да разполага с плановете на имота.

116. Също така изглежда не е необходимо доставката на услуги да се извършва само от лицето, което има правото да извършва действия на разпореждане с недвижимия имот, като например прехвърляне на собствеността върху недвижимия имот и обременяването му с вещни тежести или дори отдаването му под наем на трето лице в облигационноправен смисъл, тъй като притежателят на правото и брокерът на недвижими имоти

41 — Тази съдебна практика, която първоначално се отнася до тълкуването на предвиденото в член 13 от Шеста директива освобождаване (вж. Решение от 12 септември 2000 г. по дело Комисия/Ирландия, C-358/97, Recueil, стр. I-6301, точка 51, Решение от 16 януари 2003 г. по дело Maierhofer, C-315/00, Recueil, стр. I-0000, точка 25 и Решение от 12 юни 2003 г. по дело Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, стр. I-5965, точка 22), трябва съответно да се прилага за определението на съдържащите се в член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива понятия. На първо място, съдържащите се в член 9, параграф 2, буква а) понятия не са определени изрично, нито за тяхното определение се препраща към националните правни системи. На второ място, конфликтите между националните съдилища и данъчни администрации, както е упоменато в точка 51 от настоящото заключение, могат да се избегнат само чрез прилагане на общи и единни критерии за определяне на мястото на доставка като тези на Шеста директива. Това може да бъде постигнато само ако на понятията в член 9, параграф 2, буква а) се даде общностно определение. Вж в този смисъл генералния адвокат Sharpston в заключението ѝ по дело Heger (посочено по-горе в бележка под линия 12, точка 25).

по принцип са различни лица.

117. От решаващо значение по-скоро трябва да е фактът, че централният икономически елемент на доставката поначало би бил невъзможен или лишен от смисъл ако не е налице конкретен недвижим имот. В това отношение е достатъчно да съществува каквато и да било фактическа връзка с недвижим имот или с части от него [42]. Това определение се прилага например към тези доставки на услуги, които се отнасят до ползването, разпореждането, застрояването и поддръжката на недвижим имот, включително непосредствено свързаните с тези дейности доставки на услуги, без на преден план да е друга икономическа дейност [43].

118. Тези условия несъмнено са изпълнени в случая на брокер на недвижими имоти и на архитект, тъй като упражняването на тези две професии не е възможно, ако не са налице недвижими имоти. Същото се отнася за търговския модел на жалбоподателя, който не може да се осъществи без наличието на недвижими имоти, по отношение на които съществуват права на частично ползване за определен период.

119. От друга страна, ако доставките от жалбоподателя се сравнят с доставките от примерно изброените от законодателя професии, се установява много силно сходство между доставките от жалбоподателя и доставките от брокер на недвижими имоти. Предоставяните от последния услуги по принцип се изразяват в посредничество при сключване на договори или в създаване на възможност за сключване на договори, свързани с недвижими имоти, като предмет на тези договори може да бъде прехвърлянето и придобиването, но и отдаването под наем на недвижими имоти или части от тях. Предоставяните от жалбоподателя услуги имат общ предмет с услугите от брокера на недвижими имоти, доколкото са свързани с предоставяне на право на ползване на недвижими имоти, при което жалбоподателят, подобно на брокер на недвижими имоти, действа до известна степен като посредник между съответните заинтересовани страни и получава насрещна престация при сключване на споразумение за предоставяне на право на ползване.

120. От описаната по-горе професия на брокера на недвижими имоти следва, че предоставянето на право на ползване, което той улеснява със своята услуга, по правило се състои в прехвърлянето или отдаването под наем на недвижим имот. Поради тясната връзка с определен недвижим имот за целите на ДДС последната дейност може да се квалифицира като доставка на услуги по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива [44].

42 — В този смисъл също Haunold, P. Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, Op. cit. p. 138 (бележка под линия 8); Martin, S. Umsatzsteuergesetz. Sölch/Ringleb, 1/9/2005, München, § 3a, 74, p. 14.

43 — Martin, S. Op. cit. § 3a, 75, p. 14 sq. (бележка под линия 42).

44 — Отдаването под наем на недвижими имоти във всеки случай може да представлява доставка на услуга, свързана с недвижим имот по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива. Вж. предложението на Комисията за Шеста директива (Бюлетин на Европейските общности, допълнение11/73, стр. 12), в което изрично се споменават тези случаи, паралелно с отдаването под наем на сейфове, като обхванати от приложното поле на нормата. Вж. също Fuster Gómez, M. El IVA en las operaciones intracomunitarias — Entregas de bienes y prestaciones de servicios, Madrid, 2000, p. 79, която препраща към разпоредбата на член 70, параграф 1, буква А) от испанския Закон за ДДС (Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), съгласно която отдаването под наем и предоставянето на право на ползване на недвижими имоти се разглеждат като пряко свързани с недвижим имот. Подобна разпоредба се съдържа в член 3а, параграф 2, точка 1, буква а) във връзка с член 4, точка 12 от германския закон за ДДС във връзка с отдаването под наем и арендата на недвижими имоти.

121. Въпреки това според мен обстоятелството, че в настоящия случай става въпрос само за обмен на права на частично ползване за определен период, не е пречка да се приложи член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива.

122. На първо място, както вече бе споменато, съдържащият се в него списък е по-скоро примерен, отколкото изчерпателен, поради което допуска чрез съдебно тълкуване той да обхване и нови видове доставки на услуги.

123. На второ място, независимо от правната си природа, която във всеки отделен случай трябва да се определя съобразно правото на държавите членки [45], с правото на частично ползване за определен период на неговия притежател се предоставя право на ползване, което във всеки случай е сходно с наема на жилище [46]. Вярно е, че обменът на права на частично ползване за определен период, извършван със стопанска цел от жалбоподателя, не е свързан с прехвърляне на права от един член на друг. При все това, след като в timesharing договорите редовно се предвижда възможността за безвъзмездно или възмездно предоставяне на права на ползване на трети лица, другият участващ в обмена член също може да се позовава на тези права [47].

124. На трето място, данъчното облагане на сделките, извършени в мястото, където се намира недвижимият имот, е съобразено с принципа на местоназначение. При това облагане би се отчел фактът, че за целите на ДДС съответният член може да ползва избраното от него ваканционно жилище и получената доставка само на това място.

125. От изложеното дотук следва, че между доставките на услуги, които се състоят в това да улеснят притежателите на права на частично ползване на определени ваканционни имоти при обмена на тези права на ползване, и недвижимия имот, по отношение на който се упражнява правото на обмен, съществува достатъчно пряка връзка. Следователно съгласно член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива мястото на доставка е мястото, където се намира този недвижим имот.

45 — Член 1 от Директива 94/47/ЕО на Европейския парламент и Съвета от 26 октомври 1994 година относно защитата на купувачите с оглед на определени аспекти от договорите, свързани с придобиването на правото на временно ползване на недвижима собственост между другото предвижда, че „от компетентността на държавите членки остава […] определянето на правната природа на правата, които са предмет на договори, които попадат в приложното поле на настоящата директива“. Член 2 от тази директива съответно определя правото на частично ползване за определен период като „вещно право или всяко друго право, свързано с ползване на един или повече обекти на недвижима собственост за определен или определяем период от годината, който не може да бъде по-малък от една седмица“.

46 — Kelp, U. Op. cit. p. 118 sq. (бележка под линия 16) посочва, че в основата на облигационноправния timesharing е предоставянето на жилище, тъй като без него не е възможен timesharing на ваканционни жилища. По тази причина в правната доктрина доминира становището, че в основата на договорното отношение е наемното право. Според автора това е така, когато доставките на услуги се ограничават до поддържане, почистване и управление на обекта на timesharing, още повече че поддържането на наетия обект е задължение на наемодателя и при класическите договори за наем. Освен това в сравнение с предоставянето на жилище почистването и управлението на имота представляват подчинени допълващи доставки.

47 — Вж. Vanbrabant, B. Op. cit. p. 48 (бележка под линия 16), който отбелязва, че при обмена не се прехвърля право на ползване. Обменът създава единствено облигационноправни отношения между ползвателите и/или стопанския субект, който управлява фонда за обмен. Kelp, U. Op. cit. p. 26 (бележка под линия 15) вижда във възможността да се прехвърлят права на ползване на трети лица причината за настоящия успех на фондовете за обмен. Притежателите на права на частично ползване за определен период, които не искат лично да ползват своето право, поначало трябва сами да намерят ползвател. Timesharing-ът става гъвкав и поради това от интерес за по-широк кръг клиенти едва след като имотът бъде включен в организация за обмен, която координира желанията за обмен на притежателите на право на ползване.

VIII — Изводи

126. С оглед на горния анализ моят извод е, че доставките на услуги, които жалбоподателят извършва срещу плащане на таксите за регистрация и абонаментните такси, не са пряко свързани с недвижим имот по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива (съответно член 45 от Директива 2006/112/ЕО) и следователно попадат в приложното поле на общата разпоредба на член 9, параграф 1 от Шеста директива (съответно член 43 от Директива 2006/112/ЕО).

127. От друга страна, определянето на мястото на доставките на услуги, които жалбоподателят извършва срещу плащане на таксите за обмен, зависи от това дали жалбоподателят ползва стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. Тъй като пред Съда не са представени конкретни данни, че при доставката на услуги на своите членове жалбоподателят ползва стоки и услуги от други данъчнозадължени лица, националният съд трябва в частност да провери доколко случаят е такъв. При положителен отговор се прилага специалната разпоредба на член 26, параграф 1 от Шеста директива (съответно член 307, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО). Ако обаче това условие не е изпълнено, трябва да се приложи член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива (съответно член 45 от Директива 2006/112/ЕО).

IX — Заключение

128. С оглед на изложеното дотук предлагам на Съда да отговори на поставените от VAT and Duties Tribunal въпроси по следния начин:

1. Доставките на услуги, които жалбоподателят извършва срещу плащане на таксите за регистрация и абонаментните такси, не са пряко свързани с недвижим имот по смисъла на член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива (съответно член 45 от Директива 2006/112/ЕО) и следователно попадат в приложното поле на общата разпоредба на член 9, параграф 1 от Шеста директива (съответно член 43 от Директива 2006/112/ЕО). По тази

причина мястото на доставка е мястото, където жалбоподателят е установил икономическата си дейност или има постоянен обект, откъдето доставя тези услуги.

2. Що се отнася до доставките на услуги, които жалбоподателят извършва срещу плащане на таксите за обмен, националният съд трябва да провери дали жалбоподателят ползва стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. При положителен отговор се прилага специалната разпоредба на член 26, параграф 1 от Шеста директива (съответно член 307, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО). В този случай за място на доставка трябва да се приеме мястото, където жалбоподателят е установил икономическата си дейност или има постоянен обект, откъдето доставя тези услуги.

Ако обаче това условие не е изпълнено, трябва да се приложи член 9, параграф 2, буква а) от Шеста директива (съответно член 45 от Директива 2006/112/ЕО), поради което за място на доставка се приема мястото, където се намира съответният недвижим имот.