

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 3ης Σεπτεμβρίου 2009\*

Στην υπόθεση C-37/08,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το VAT and Duties Tribunal, London (Ηνωμένο Βασίλειο), με απόφαση της 9ης Ιανουαρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Ιανουαρίου 2008, στο πλαίσιο της δίκης

**RCI Europe**

κατά

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, πρόεδρο τμήματος, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (εισηγητή) και E. Levits, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: V. Trstenjak  
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 19ης Φεβρουαρίου 2009,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η RCI Europe, εκπροσωπούμενη από τον H. Foster, solicitor, καθώς και από την M. Hall και τον M. Angiolini, barristers,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον Z. Bryanston-Cross, επικουρούμενο από τον R. Hill, barrister
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Σ. Σπυρόπουλο και I. Μπακόπουλο και τις Σ. Αλεξανδρίου και Β. Καρρά,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την B. Plaza Cruz,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την M. Afonso,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 2ας Απριλίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), όπως αναδιατυπώθηκε στο άρθρο 45 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), που ισχύει από 1ης Ιανουαρίου 2007.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της RCI Europe και της υπηρεσίας Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) σχετικά με την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ).

## Το νομικό πλαίσιο

3 Το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«1. Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

2. Εντούτοις:

α) τόπος παροχής υπηρεσιών συναφών προς ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών κτηματομεσιτών και εμπειρογνομόνων, καθώς και των υπηρεσιών που αποσκοπούν στην προετοιμασία ή τον συντονισμό εργασιών επί ακινήτων, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή γραφείων επιβλέψεως, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο»

[...]».

4 Το άρθρο 26, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«1. Τα κράτη μέλη επιβάλλουν [ΦΠΑ] στις πράξεις των πρακτορείων ταξιδίων σύμφωνα με το παρόν άρθρο, κατά το μέτρο που τα πρακτορεία αυτά ενεργούν ιδίω ονόματι έναντι των ταξιδιωτών και εφόσον χρησιμοποιούν, για την πραγματοποίηση

του ταξιδιού, παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών άλλων υποκειμένων στον φόρο. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στα πρακτορεία ταξιδιών, τα οποία ενεργούν αποκλειστικά ως μεσολαβητές και για τα οποία εφαρμόζεται το άρθρο 11, [σημείο] Α, παράγραφος 3, περίπτωση γ'. Θεωρούνται, επίσης, κατά την έννοια του παρόντος άρθρου, ως πρακτορεία ταξιδιών οι οργανωτές περιηγήσεων.

2. Οι πράξεις που πραγματοποιούνται από το πρακτορείο για την εκτέλεση του ταξιδιού θεωρούνται ως μία ενιαία παροχή υπηρεσίας από το πρακτορείο ταξιδιών προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στο κράτος μέλος στο οποίο το πρακτορείο ταξιδιών έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή μόνιμη εγκατάσταση, από την οποία ενήργησε την παροχή των υπηρεσιών. Για την εν λόγω παροχή υπηρεσιών θεωρείται ως βάση επιβολής του φόρου και τιμή άνευ φόρου, κατά την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 3, περίπτωση β', το περιθώριο κέρδους του πρακτορείου ταξιδιών, δηλαδή η διαφορά μεταξύ του συνολικού καταβλητέου από τον ταξιδιώτη ποσού άνευ [ΦΠΑ] και του πραγματικού κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο ταξιδιών για παραδόσεις και παροχές υπηρεσιών από άλλους υποκειμένους στον φόρο, κατά το μέτρο που ο ταξιδιώτης έχει άμεσο όφελος από τις πράξεις αυτές.»

## **Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

### *Η δραστηριότητα της RCI Europe*

- 5 Η RCI Europe ιδρύθηκε στις 29 Νοεμβρίου 1973 στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η δραστηριότητά της συνίσταται στη διευκόλυνση και την οργάνωση της ανταλλαγής, μεταξύ των μελών της, των δικαιωμάτων τους χρονομεριστικής χρήσης καταλυμάτων διακοπών εγκατεστημένων εκτός του εν λόγω κράτους μέλους.

- 6 Η RCI Europe διαχειρίζεται ένα πρόγραμμα ανταλλαγής δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης, σε εβδομαδιαία βάση, καλούμενο «RCI Weeks», το οποίο εμφανίζει τα ακόλουθα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά.
- 7 Οι εταιρίες αξιοποίησης καταλυμάτων διακοπών καλούνται να μετάσχουν στο πρόγραμμα ως «συνεργάτες». Οι ιδιώτες δικαιούχοι χρονομεριδίου επί καταλυμάτων διακοπών μπορούν να ζητήσουν να γίνουν μέλη του RCI Weeks.
- 8 Η εγγραφή στο πρόγραμμα RCI Weeks παρέχει στα μέλη του τη δυνατότητα να καταχωρίσουν τα δικαιώματά τους χρονομεριστικής χρήσης κατά την περίοδο διακοπών επί των σχετικών ακινήτων σε ένα κατάλογο των χρονομεριστικώς χρησιμοποιούμενων καταλυμάτων (στο εξής: Weeks Pool) και να απολαύουν των δικαιωμάτων χρήσης που έχουν καταχωρίσει άλλα μέλη. Στο πλαίσιο αυτό, τα μέλη έχουν επαφή μόνο με την RCI Europe. Η καταχώριση δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης κατά την περίοδο διακοπών στο Weeks Pool δεν συνεπάγεται μεταβίβαση στην RCI Europe δικαιωμάτων επί του οικείου ακινήτου. Αντιθέτως, ο αρχικός κάτοχος του δικαιώματος χρονομεριστικής χρήσης διατηρεί το δικαίωμα αυτό καθόλη τη διάρκεια της διαδικασίας.
- 9 Τα μέλη του RCI Weeks καταβάλλουν ποσό εγγραφής, το οποίο καλύπτει περίοδο από ένα έως πέντε έτη, καθώς και ετήσια συνδρομή. Επιπλέον, οφείλουν αμοιβή για την ανταλλαγή από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης ανταλλαγής. Η RCI Europe καταχωρίζει λογιστικώς αυτή την αμοιβή για την ανταλλαγή ως επιστρέψιμη προκαταβολή. Όταν δεν έχει στη διάθεσή της ικανοποιητική για το μέλος προσφορά ανταλλαγής από το Weeks Pool, διατηρεί την αμοιβή για την ανταλλαγή ως πίστωση στον λογαριασμό του μέλους για μελλοντική ανταλλαγή ή επιστρέφει το σχετικό ποσό στο μέλος, αν αυτό το ζητήσει.
- 10 Η RCI Europe μπορεί να συμπληρώσει το Weeks Pool με την αγορά καταλυμάτων από τρίτους ή τη διάθεση επιπλέον εβδομάδων από εταιρία αξιοποίησης καταλυμάτων. Με την καταβολή αμοιβής για την ανταλλαγή, τα μέλη μπορούν επίσης να ζητήσουν ανταλλαγή με κατάλυμα προερχόμενο από τις εν λόγω συμπληρωματικές προσφορές.

*Η ενώπιον των εθνικών φορολογικών αρχών διαδικασία*

- 11 Η έδρα της RCI Eurore βρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο. Πολλοί από τα μέλη της είναι υπήκοοι του κράτους αυτού. Αντιθέτως, πολλά από τα ακίνητα που αφορά το πρόγραμμα ανταλλαγής RCI Weeks βρίσκονται στην Ισπανία. Αμφότερες οι βρετανικές και ισπανικές φορολογικές αρχές έχουν ζητήσει την καταβολή ΦΠΑ για τις εργασίες της RCI Eurore, πράγμα που συνεπάγεται διπλή φορολόγηση σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη.
- 12 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2003 η RCI Eurore κατέβαλλε ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο για όλα τα ποσά εγγραφής που είχαν καταβάλει τα ήδη δεκτά νέα μέλη. Επιπλέον, μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2005, κατέβαλλε επίσης ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο για όλες τις αμοιβές για ανταλλαγή που είχαν καταβάλει τα μέλη τα οποία είχαν αποκτήσει δικαίωμα χρονομεριστικής χρήσης επί ακινήτου εγκατεστημένου εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Δεν κατέβαλλε ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο για όλες τις αμοιβές για ανταλλαγή που είχαν καταβάλει τα μέλη τα οποία είχαν αποκτήσει το εν λόγω δικαίωμα χρήσης επί ακινήτου εγκατεστημένου εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 13 Κατά τις ισπανικές φορολογικές αρχές, οι υπηρεσίες που παρέσχε η RCI Eurore είναι αναμφισβητήτως συναφείς προς ακίνητο και, ως εκ τούτου, υπόκεινται στον ΦΠΑ εντός του κράτους στο οποίο βρίσκεται το εν λόγω χρονομεριστικώς χρησιμοποιούμενο ακίνητο. Οι πράξεις επιβολής φόρου που εξέδωσαν οι ισπανικές αρχές κατά της RCI Eurore, καθώς και οι αποφάσεις των φορολογικών δικαστηρίων που απέρριψαν τις προσφυγές της αποτελούν πλέον αντικείμενο αίτησης αναίρεσης ενώπιον του Tribunal Supremo.
- 14 Από 1ης Ιανουαρίου 2004 η RCI Eurore έπαυσε να καταβάλλει ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα ποσά εγγραφής και τις ετήσιες συνδρομές των μελών των οποίων τα δικαιώματα χρονομεριστικής χρήσης αφορούν ακίνητα εγκατεστημένα στην Ισπανία. Έπαυσε επίσης να καταβάλλει ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο για τα έξοδα ανταλλαγής που πραγματοποιούν μέλη τα οποία αντάλλασσαν τα δικαιώματά τους χρονομεριστικής χρήσης με αντίστοιχα δικαιώματα επί ακινήτων εγκατεστημένων στην Ισπανία.

- 15 Στις 23 Μαρτίου 2005 οι Commissioners αποφάσισαν να εκδώσουν πράξη επιβολής φόρου με σκοπό την είσπραξη του ΦΠΑ που, κατά την άποψή τους, όφειλε η RCI Europe το 2004 για τα ποσά εγγραφής και τις ετήσιες συνδρομές των μελών των οποίων τα δικαιώματα χρονομεριστικής χρήσης κατά την περίοδο διακοπών αφορούν ακίνητα εγκατεστημένα στην Ισπανία, καθώς και για τις αμοιβές για την ανταλλαγή δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης των εν λόγω ακινήτων. Η πράξη επιβολής φόρου ύψους 1 339 709 GBP εκδόθηκε στις 5 Απριλίου 2005.
- 16 Στις 5 Μαΐου 2005 η RCI Europe άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω πράξης επιβολής φόρου ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 17 Με την απόφαση περί παραπομπής, το αιτούν δικαστήριο αναφέρθηκε στην ανασφάλεια δικαίου που εξακολουθούσε να υφίσταται όσον αφορά τον καθορισμό του τύπου παροχής υπηρεσιών, καθώς και τον παρεπόμενο κίνδυνο διατάραξης της δραστηριότητας της RCI Europe.
- 18 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το VAT and Duties Tribunal, London, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Στο πλαίσιο των υπηρεσιών που παρέχει η [RCI Europe] έναντι:

- ποσού εγγραφής
- συνδρομών μέλους και



— αμοιβής για την ανταλλαγή

που καταβάλλουν τα μέλη του προγράμματος RCI Weeks [...], ποιοι παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη για να κριθεί αν οι υπηρεσίες είναι “συναφείς προς” ακίνητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α΄ της έκτης οδηγίας [...];

- 2) Αν κάποια από τις υπηρεσίες ή όλες οι υπηρεσίες που παρέχει η [RCI Europe] είναι “συναφείς προς” ακίνητα κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α΄ της έκτης οδηγίας [...], είναι το ακίνητο προς το οποίο εκάστη ή όλες οι υπηρεσίες είναι συναφείς το ακίνητο που έχει [καταχωρισθεί στον κατάλογο των χρονομεριστικώς χρησιμοποιούμενων καταλυμάτων] ή το ακίνητο που ζητείται σε ανταλλαγή με το [καταχωρισθέν στον κατάλογο αυτό] ακίνητο ή αμφότερα τα ακίνητα;
- 3) Αν κάποιες από τις υπηρεσίες είναι “συναφείς” προς αμφότερα τα ακίνητα, πώς πρέπει να χαρακτηρισθούν οι υπηρεσίες βάσει της έκτης οδηγίας [...];
- 4) Λαμβανομένων υπόψη των διαφορετικών λύσεων που έχουν δώσει διάφορα κράτη μέλη, πώς πρέπει να χαρακτηρισθεί, βάσει της έκτης οδηγίας [...], το εισόδημα από τις “αμοιβές για την ανταλλαγή” που αποκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο για τις ακόλουθες υπηρεσίες:
  - διευκόλυνση της ανταλλαγής δικαιωμάτων χρήσης κατά τις διακοπές που κατέχει ένα μέλος προγράμματος, το οποίο διαχειρίζεται ο υποκείμενος στον φόρο, έναντι των δικαιωμάτων χρήσης κατά τις διακοπές που έχει άλλο μέλος αυτού του προγράμματος και/ή

- παροχή δικαιωμάτων χρήσης σε κατάλυμα που έχει αγοράσει ο υποκείμενος στον φόρο από τρίτους υποκειμένους στον φόρο, προκειμένου να συμπληρώσει το σύνολο καταλυμάτων που διαθέτει στα μέλη του προγράμματος;»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- <sup>19</sup> Με τα ερωτήματα που υπέβαλε, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του τόπου παροχής, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, των υπηρεσιών μιας ένωσης η δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στην οργάνωση της ανταλλαγής μεταξύ των μελών της των δικαιωμάτων τους χρονομεριστικής χρήσης επί καταλυμάτων διακοπών και η οποία λαμβάνει ως αντιπαροχή από τα μέλη της ποσά εγγραφής, ετήσιες συνδρομές καθώς και αμοιβές για την ανταλλαγή.
- <sup>20</sup> Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας περιλαμβάνει κανόνες που καθορίζουν τον τόπο φορολόγησης των παρεχόμενων υπηρεσιών. Ενώ η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού θεσπίζει σχετικώς ένα κανόνα γενικής ισχύος, η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου περιλαμβάνει σειρά κανόνων φορολόγησης για ειδικές περιπτώσεις. Σκοπός των εν λόγω διατάξεων είναι η αποτροπή, αφενός, των συγκρούσεων αρμοδιότητας δυνάμενων να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη φορολόγησης εσόδων (αποφάσεις της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14, της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20, και της 6ης Νοεμβρίου 2008, C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Συλλογή 2008, σ. I-8255, σκέψη 24).
- <sup>21</sup> Το αιτούν δικαστήριο, ειδικότερα, ζητεί από το Δικαστήριο διευκρινίσεις επί των στοιχείων που πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να εξακριβωθεί αν οι υπηρεσίες που παρέχονται ως αντιπαροχή για καθένα από τα ποσά που καταβλήθηκαν στο γενικό πλαίσιο του προγράμματος RCI Weeks είναι «συναφείς» προς ακίνητα.

- 22 Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 56 των προτάσεών της, από τη λογική ερμηνεία των προδικαστικών ερωτημάτων προκύπτει ότι σκοπός τους είναι να εξακριβωθεί κατά πόσον τα διάφορα είδη συνδρομών και άλλων ποσών που οφείλουν οι μετέχοντες στο πρόγραμμα RCI Weeks είναι δυνατό να αντιστοιχούν σε διάφορες υπηρεσίες της RCI Europe.
- 23 Συνεπώς, πρέπει να εξεταστούν χωριστά οι διάφορες συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τα μέλη στο πλαίσιο του προγράμματος RCI Weeks από πλευράς της αμφοτεροβαρούς έννομης σχέσης στην οποία αναφέρεται η γενική εισαγγελέας με το σημείο 57 των προτάσεών της.
- 24 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, και ως εκ τούτου φορολογείται μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του αποδέκτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον αποδέκτη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, C-16/93, Tolsma, Συλλογή 1994, σ. I-743, σκέψη 14, της 14ης Ιουλίου 1998, C-172/96, First National Bank of Chicago, Συλλογή 1998, σ. I-4387, σκέψεις 26 έως 29, και της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf, Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 39).
- 25 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να εξεταστεί κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται στο πλαίσιο του προγράμματος RCI Weeks, ούτως ώστε, αφενός, να προσδιοριστούν οι υπηρεσίες που παρέχονται ως αντιπαροχή για τις διάφορες χρεώσεις της RCI Europe και, αφετέρου, να εκτιμηθούν τα χαρακτηριστικά των εν λόγω παρεχόμενων υπηρεσιών από πλευράς των κριτηρίων του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας.

*Επί των υπηρεσιών που παρέχονται ως αντιπαροχή για τις διάφορες χρεώσεις της RCI Europe*

- 26 Πρώτον, όσον αφορά τα ποσά εγγραφής και τις ετήσιες συνδρομές, η RCI Europe υποστηρίζει ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται ως αντιπαροχή για την καταβολή των ποσών αυτών δεν είναι αρκούντως συναφείς προς το οικείο ακίνητο και, συνεπώς, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας. Φρονεί, αντιθέτως, ότι χρήζει εφαρμογής ο γενικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, οπότε, όπως υποστηρίζει, ο τόπος παροχής των σχετικών με την εγγραφή και την ένταξη των νέων μελών υπηρεσιών, καθώς και των σχετικών με τις συναφείς ετήσιες συνδρομές υπηρεσιών, είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος την υπηρεσία.
- 27 Συντασσόμενη με την RCI Europe, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου φρονεί ότι δεν υφίσταται αρκούντως άμεση σχέση μεταξύ των υπηρεσιών που παρέχονται ως αντιπαροχή για τα επίμαχα στην κύρια δίκη ποσά και συνδρομές και συγκεκριμένου ακινήτου. Η άποψη αυτή στηρίζεται ιδίως στο ότι η RCI Europe εξασφαλίζει πρόσβαση σε ένα είδος αγοράς στο πλαίσιο της οποίας τα μέλη της μπορούν να ανταλλάσσουν τα δικαιώματά τους χρονομεριστικής χρήσης.
- 28 Είναι γεγονός, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 65 των προτάσεών της, ότι από ενδελεχή εξέταση του εμπορικού προτύπου της RCI Europe, όπως παρουσιάστηκε λεπτομερώς από την ίδια, προκύπτει ότι ένα μέλος αποκτά, καταρχάς, απλή πρόσβαση στο πρόγραμμα ανταλλαγής RCI Weeks έναντι της καταβολής ποσού εγγραφής, όπως είναι επίσης γεγονός ότι η εγγραφή στο πρόγραμμα αυτό δεν θα είχε καμία χρησιμότητα για τον κάτοχο δικαιώματος χρονομεριστικής χρήσης, αν αυτός δεν είχε πρόθεση να ανταλλάξει το δικαίωμά του με το δικαίωμα άλλων μελών.
- 29 Εξάλλου, ακριβώς στο πλαίσιο αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη η αμφοτεροβαρής φύση της σύμβασης μεταξύ της RCI Europe και καθενός από τα μέλη της. Συγκεκριμένα, ακόμη και αν ληφθούν υπόψη τα διάφορα στάδια του προγράμματος RCI Weeks,

εντούτοις, ελλείψει πρόθεσης ανταλλαγής δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης μέσω της αγοράς που δημιούργησε η RCI Europe, τα ποσά εγγραφής και οι ετήσιες συνδρομές δεν θα είχαν καμία χρησιμότητα.

- 30 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι βάση επιβολής του φόρου, στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία, η δε παροχή υπηρεσιών φορολογείται μόνον όταν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (αποφάσεις της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council, Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψεις 11 και 12, καθώς και προαναφερθείσα απόφαση Tolsma, σκέψη 13).
- 31 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, η υπηρεσία που παρέχει η RCI Europe δεν είναι, βεβαίως, άμεση. Ωστόσο, η εταιρία αυτή δεσμεύεται να παρέχει, στο μέλλον, την απαιτούμενη υπηρεσία εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα εκ μέρους κάποιου από τα μέλη της.
- 32 Συγκεκριμένα, ο κάτοχος δικαιώματος χρονομεριστικής χρήσης έχει πάντα τη δυνατότητα να μισθώσει άλλο ακίνητο, όταν το επιθυμεί, καταβάλλοντας άλλο μίσθωμα για το ακίνητο που επιλέγει, ενώ ο κάτοχος του δικαιώματος αυτού που είναι εγγεγραμμένος στο πρόγραμμα RCI Weeks και πληρώνει τακτικώς τις ετήσιες συνδρομές του έχει τη δυνατότητα, με τη μεσολάβηση της RCI Europe, να ανταλλάξει το δικαίωμά του με εκείνο άλλου ιδιοκτήτη, καταβάλλοντας απλώς τα έξοδα ανταλλαγής. Το μέλος δηλαδή καταβάλλει το ποσό εγγραφής και την ετήσια συνδρομή ως αντιπαροχή για υπηρεσία που παρέχεται ή πρόκειται να παρασχεθεί από τη RCI Europe, προς διευκόλυνση της ανταλλαγής των δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης του, αντί να μισθώσει ακίνητο με τη μεσολάβηση τρίτου γραφείου.
- 33 Σε παρεμφερή περίπτωση, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι ο καθορισμός της ετήσιας συνδρομής κατ' αποκοπήν και όχι σε σχέση με κάθε ατομική χρήση ουδόλως μεταβάλλει το γεγονός ότι ανταλλάσσονται παροχές μεταξύ των μελών και του παρέχοντος την υπηρεσία (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Kennemer Golf, σκέψη 40). Οι ετήσιες συνδρομές των μελών ένωσης δύνανται να αποτελέσουν την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που παρέχει η ένωση αυτή, ακόμα και αν τα μέλη που δεν χρησιμοποιούν καθόλου ή δεν χρησιμοποιούν τακτικά τις

εγκαταστάσεις της ένωσης οφείλουν παρά ταύτα να καταβάλλουν την ετήσια συνδρομή τους (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Kennemer Golf, σκέψη 42).

34 Συνεπώς, υπό το πρίσμα αυτό, τα ποσά εγγραφής πρέπει να θεωρηθούν ως αντιπαροχή για τη συμμετοχή σε πρόγραμμα αρχικός σκοπός του οποίου ήταν να παράσχει σε κάθε μέλος της RCI Europe τη δυνατότητα να ανταλλάξει το δικαίωμά του χρονομεριστικής χρήσης. Η παρεχόμενη υπηρεσία συνίσταται στη διευκόλυνση της ανταλλαγής, οι δε αμοιβές για την ανταλλαγή καθώς και οι ετήσιες συνδρομές αποτελούν αντιπαροχή από κάθε μέλος για την εν λόγω υπηρεσία.

35 Δεύτερον, όσον αφορά τις αμοιβές για την ανταλλαγή, πρέπει να τονιστεί ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες για τις οποίες τα μέλη της RCI Europe καταβάλλουν αμοιβή συνίστανται ακριβώς στην ανταλλαγή ή στη δυνατότητα μελλοντικής συμμετοχής σε τέτοια ανταλλαγή, οι οποίες αποτελούν τον κύριο σκοπό κάθε νέου μέλους, ενώ η πρόσβαση στον κατάλογο των χρονομεριστικών χρησιμοποιούμενων καταλυμάτων και οι συναφείς πληροφορίες αποτελούν δευτερεύοντα μόνο στοιχεία ως προς τον σκοπό αυτό.

*Επί της εφαρμογής των κριτηρίων του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας*

36 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο καθόρισε τις προϋποθέσεις εφαρμογής της διάταξης αυτής, υπό την έννοια ότι πρέπει να υφίσταται «αρκούντως άμεση» σχέση μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και του οικείου ακινήτου, καθόσον θα ήταν αντίθετο προς την οικονομία της διάταξης αυτής να υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής αυτού του ειδικού κανόνα κάθε παροχή υπηρεσιών που παρουσιάζει έστω και τον ελάχιστο σύνδεσμο με ακίνητο, δεδομένου ότι πολλές είναι οι υπηρεσίες που είναι συναφείς, κατά τον ένα ή άλλο τρόπο, με ακίνητο (απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-166/05, Heger, Συλλογή 2006, σ. I-7749, σκέψη 23).

- 37 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι δύσκολο να εξακριβωθεί η σχέση μεταξύ της RCI Eurore και των νέων μελών της χωρίς να ληφθεί υπόψη η σχέση αυτή. Επιπλέον, είναι γεγονός ότι τα δικαιώματα χρονομεριστικής χρήσης αποτελούν δικαιώματα επί ακινήτων και η ανταλλαγή τους με ανάλογα δικαιώματα αποτελεί συναλλαγή συναφή προς ακίνητα.
- 38 Ο ιδιοκτήτης που επιθυμεί να ανταλλάξει το δικαίωμά του χρονομεριστικής χρήσης με το δικαίωμα άλλου δεν έρχεται σε άμεση επαφή με τον άλλο ιδιοκτήτη, αλλά με την RCI Eurore. Αυτό που διακρίνει το πρόγραμμα RCI Weeks από την απλή μίσθωση σε οποιοδήποτε ταξιδιωτικό γραφείο είναι το ότι, στο πλαίσιο του προγράμματος αυτού, ο ενδιαφερόμενος δεν πληρώνει για μια υπηρεσία διακοπών, αλλά για την υπηρεσία που παρέχει η RCI Eurore προς διευκόλυνση της ανταλλαγής του συναφούς προς συγκεκριμένο ακίνητο δικαιώματός του. Ως εκ τούτου, το ακίνητο που αφορά η υπηρεσία της RCI Eurore είναι εκείνο επί του οποίου κατέχει το δικαίωμά του ο ιδιοκτήτης που επιδιώκει την ανταλλαγή.
- 39 Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι η λογική των διατάξεων περί του τόπου παροχής υπηρεσιών που περιέχονται στο άρθρο 9 της έκτης οδηγίας επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο παροχής των αγαθών ή υπηρεσιών.
- 40 Συνεπώς, αν εφαρμοζόταν ο γενικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, θα ήταν εύκολο για ένα επιχειρηματία όπως η RCI Eurore να απαλλαγεί εντελώς από τον ΦΠΑ για τις υπηρεσίες που παρέχει εγκαθιστώντας την έδρα του εκτός του εδάφους εφαρμογής του κοινοτικού ΦΠΑ.
- 41 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι υπηρεσίες δεν παρέχονται στην έδρα της RCI Eurore, αλλά στον τόπο όπου βρίσκεται το ακίνητο που αφορά το δικαίωμα χρονομεριστικής χρήσης το οποίο αποτελεί αντικείμενο της υπηρεσίας ανταλλαγής. Όσον αφορά τα ποσά εγγραφής, τις ετήσιες συνδρομές και τις αμοιβές για την

ανταλλαγή, το ακίνητο αυτό είναι εκείνο στο οποίο το οικείο μέλος της RCI Europe κατέχει δικαιώματα χρονομεριστικής χρήσης, τα οποία θέτει στη διάθεση του προγράμματος RCI Weeks.

42 Όσον αφορά την παροχή δικαιωμάτων χρονομεριστικής χρήσης επί ακινήτου που η RCI Europe απέκτησε από τρίτους υποκειμένους στον φόρο προκειμένου να συμπληρώσει τον κατάλογο καταλυμάτων που διατίθεται στα μέλη του εν λόγω προγράμματος, η RCI Europe εισπράττει τα ποσά εγγραφής, τις ετήσιες συνδρομές και τις αμοιβές για την ανταλλαγή από τα μέλη της μόνο για τα δικαιώματα χρονομεριστικής χρήσης που ανταλλάσσει κάθε μέλος. Στην περίπτωση αυτή, η RCI Europe δεν εισπράττει κανένα ποσό από τρίτους δυνητικώς υποκειμένους στον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, όσον αφορά την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας, η RCI Europe δεν οφείλει, στο πλαίσιο της πράξεως αυτής, να καταβάλει ΦΠΑ επί του ακινήτου που τρίτος θέτει στη διάθεση των μελών της.

43 Υπό τις συνθήκες αυτές, στα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών που παρέχει ένωση της οποίας η δραστηριότητα συνίσταται στην οργάνωση της ανταλλαγής, μεταξύ των μελών της, των δικαιωμάτων τους χρονομεριστικής χρήσης επί καταλυμάτων διακοπών, ως αντιπαροχή για την οποία η ένωση αυτή λαμβάνει από τα μέλη της ποσά εγγραφής, ετήσιες συνδρομές και αμοιβές για την ανταλλαγή, είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο επί του οποίου το οικείο μέλος κατέχει δικαίωμα χρονομεριστικής χρήσης.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόμπου που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.



Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 9, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι τόπος παροχής των υπηρεσιών που παρέχει ένωση της οποίας η δραστηριότητα συνίσταται στην οργάνωση της ανταλλαγής, μεταξύ των μελών της, των δικαιωμάτων τους χρονομεριστικής χρήσης επί καταλυμάτων διακοπών, ως αντιπαροχή για την οποία η ένωση αυτή λαμβάνει από τα μέλη της ποσά εγγραφής, ετήσιες συνδρομές και αμοιβές για την ανταλλαγή, είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκεται το ακίνητο επί του οποίου το οικείο μέλος κατέχει δικαίωμα χρονομεριστικής χρήσης.**

(υπογραφές)