

Sprawa C-37/08

RCI Europe

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez VAT and Duties Tribunal, London)

Szósta dyrektywa VAT – Wiś podatkowa – świadczenie usług dotyczących nieruchomości – świadczenie usług w zakresie ułatwiania wymiany praw do korzystania z nieruchomości wakacyjnych

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – świadczenie usług – Określenie miejsca opodatkowania – świadczenie usług dotyczących nieruchomości

(dyrektywa Rady 77/388, art. 9 ust. 2 lit. a))

Wykłada art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy dokonywać w ten sposób, że miejscem świadczenia usług stowarzyszenia, którego działalność polega na organizowaniu wymiany pomiędzy członkami ich praw do korzystania w oznaczonym czasie z lokali wakacyjnych, w zamian za co stowarzyszenie to pobiera od swych członków opłaty wpisowe, roczne składowe i opłaty za wymianę, jest miejsce, w którym znajduje się nieruchomość, w odniesieniu do której dany członek ma prawo do korzystania w oznaczonym czasie.

W istocie trudne jest ustalenie związku pomiędzy stowarzyszeniem organizującym wymianę a jego członkami z pominięciem celu tego związku. Ponadto prawo do korzystania w oznaczonym czasie jest prawem dotyczącym nieruchomości, a jego przeniesienie w zamian za korzystanie z analogicznego prawa stanowi transakcję związaną z nieruchomością. Właściciel, który chce wymienić swoje prawo do korzystania w oznaczonym czasie na prawo innej osoby, nie kontaktuje się bezpośrednio z tym ostatnim, lecz z stowarzyszeniem mającym za zadanie zorganizowanie tej wymiany. Tym, co odróżnia wskazany system od zwykłego najmu w jakiegokolwiek agencji podróży, jest okoliczność, że w ramach takiego systemu dana osoba nie płaci za świadczenie usługi turystycznej, lecz za usługę świadczoną przez owo stowarzyszenie w celu ułatwienia wymiany swego prawa dotyczącego szczególnej nieruchomości. Wynika z tego, że nieruchomość, której świadczenie usług stowarzyszenia dotyczy, jest nieruchomością, co do której właściciel pragnący dokonać wymiany posiada uprawnienia. Ponadto względu na leżące u podstaw przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług zawartych w art. 9 szóstej dyrektywy wymagają, by nałożenie podatku nastąpiło w miarę możliwości w miejscu korzystania z towarów lub usług. Tymczasem w ramach organizowania wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie z lokali wakacyjnych korzystanie ze świadczonych usług nie następuje w miejscu siedziby podmiotu organizującego wymianę, lecz w miejscu, w którym znajduje się nieruchomość, której dotyczy stanowiłby przedmiot wymiany prawo korzystania. Co się tyczy

opłat wpisowych, rocznych składek członkowskich i opłat za wymianę, nieruchomości tą jest nieruchomość, w odniesieniu do której dany członek posiada udostępniane w ramach systemu wymiany prawo do korzystania w oznaczonym czasie.

(por. pkt 37–39, 41, 43; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 3 września 2009 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Wiód podatkowa – świadczenie usług dotyczących nieruchomości – świadczenie usług w zakresie ułatwiania wymiany praw do korzystania z nieruchomości wakacyjnych

W sprawie C-37/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, London (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 9 stycznia 2008 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 31 stycznia 2008 r., w postępowaniu

RCI Europe

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, M. Ilešić, A. Tizzano, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 19 lutego 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu RCI Europe przez H. Fostera, solicitor, oraz przez M. Hall i M. Angioliniego, barristers,

– w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez Z. Bryanston-Cross, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez R. Hilla, barrister

- w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa oraz I. Bakopoulosa, S. Alexandriou oraz V. Karra, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez B. Plaza Cruz, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 kwietnia 2009 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), powtórnego w art. 45 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy RCI Europe a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) w przedmiocie zwrotu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

Ramy prawne

3 Artykuł 9 ust. 1 i 2 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczono usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

a) za miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w szczególności w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców, oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, uważa się także miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość;

[...]”

4 Artykuł 26 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie zastosują podatek [VAT] do działalności biur podróży, zgodnie z przepisami niniejszego artykułu, w przypadkach gdy biura te występują względem klientów w ich własnym imieniu oraz gdy w celu zapewnienia usług turystycznych korzystają z dostaw i usług innych podatników. Przepisy niniejszego artykułu nie mają zastosowania do biur podróży, które działają wyłącznie jako pośrednicy oraz rozliczają się z podatku na podstawie art. 11 cz. 3 A ust. 3 lit. c). W rozumieniu niniejszego artykułu za biura podróży uważa się także również

organizatorów wycieczek.

2. Wszelkie transakcje dokonywane przez biura podróży dotyczące podróży traktowane są jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży podróżnemu. Podlegają one opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży założyło przedsiębiorstwo, lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego biuro podróży świadczy usługę. Podstawę opodatkowania oraz cenę bez podatku w znaczeniu art. 22 ust. 3 lit. b), dotyczącą tej usługi, jest marża biura podróży, to znaczy różnica pomiędzy całkowitą kwotą do zapłaty przez podróżnego, bez podatku [VAT], a faktycznymi kosztami biura podróży z tytułu dostaw i usług świadczonych przez innych podatników, gdy transakcje te są u niego bezpośrednio korzyści podróżnego”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Działalność RCI Europe

5 RCI Europe została utworzona w dniu 29 listopada 1973 r. w Zjednoczonym Królestwie. Jej działalność polega na umożliwianiu i organizowaniu wymiany, między jego członkami, ich praw do korzystania w oznaczonym czasie z zagranicznych lokali wakacyjnych usytuowanych poza tym państwem członkowskim.

6 RCI Europe zarządza programem wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie, na bazie dziennej, zwanym „RCI Weeks”, który ma cechy opisane poniżej.

7 Promotorzy rezydencji wakacyjnych są zapraszani do uczestnictwa w programie jako „podmioty związane”. Osoby fizyczne będące właścicielami praw do korzystania w oznaczonym czasie z lokalu wakacyjnego mogą składać wnioski o zostanie członkiem programu RCI Weeks.

8 Przystąpienie do programu RCI Weeks pozwala członkom na zdeponowanie ich praw do korzystania w okresie wakacyjnym z nieruchomości stanowiących wspólną część w ramach wspólnego funduszu mieszkaniowego (zwanego dalej „Weeks Pool”) i uzyskanie praw do korzystania zdeponowanych przez innych członków. W tych ramach kontaktują się wyjącznie z RCI Europe. Zdeponowanie praw do korzystania w okresie wakacyjnym w Weeks Pool nie wiąże się z przeniesieniem na skarżycę tych praw do nieruchomości, których zostały one prawa do korzystania dotyczą. Przeciwnie, pierwotny właściciel prawa do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie zachowuje to prawo przez cały okres tej operacji.

9 Członkowie programu RCI Weeks wnoszą opłaty wpisowe obejmujące okres od 1 do 5 lat oraz składowki roczne. Ponadto ponoszą one opłaty za wymianę w chwili złożenia wniosku w tym zakresie. RCI Europe zaksięguje te opłaty za wymianę jako podlegające zwrotowi zaliczki. Jeżeli RCI Europe nie może znaleźć oferty wymiany z Weeks Pool, która odpowiadałaby jej członkowi, przyznaje mu kredyt na poczet przyszłej wymiany lub, na wniosek, dokonuje zwrotu wpłaconej kwoty.

10 RCI Europe może uzupełniać Weeks Pool poprzez zakup mieszkań od osób trzecich lub udostępnianie dodatkowych tygodni przez promotora. Dokonując opłat za wymianę, członkowie mogą również wnosić o wymianę na lokal pochodzący z takich ofert dodatkowych.

Postępowanie przed krajowymi organami podatkowymi

11 Siedziba RCI Europe znajduje się w Zjednoczonym Królestwie. Znaczna część jej członków jest obywatelami tego państwa członkowskiego. Natomiast znaczna część nieruchomości objętych programem wymiany RCI Weeks znajduje się w Hiszpanii. Zarówno brytyjskie, jak i hiszpańskie organy podatkowe zażądały uiszczenia podatku VAT od czynności

RCI Europe, co doprowadziło do podwójnego opodatkowania w dwóch różnych państwach członkowskich.

12 W świetle postanowienia odsyłającego do dnia 31 grudnia 2003 r. RCI Europe uiszczała podatek VAT w Zjednoczonym Królestwie od wszystkich opłat wpisowych wnoszonych przez nowych członków oraz wszystkich składek wnoszonych przez osoby, których członkostwo zaakceptowano w poprzednich latach. Ponadto do dnia 31 grudnia 2005 r. RCI Europe uiszczała podatek VAT w Zjednoczonym Królestwie również od wszystkich opłat za wymianę członków, którzy nabyli prawo do korzystania w oznaczonym czasie z nieruchomości znajdujących się w Unii Europejskiej. Nie uiszczała ona w Zjednoczonym Królestwie podatku VAT od opłat za wymianę poniesionych przez członków, którzy nabyli takie uprawnienie do korzystania w odniesieniu do nieruchomości znajdujących się poza Unią.

13 Hiszpańskie władze podatkowe uważają, że usługi świadczone przez RCI Europe są bezpośrednio związane z nieruchomością i w konsekwencji podlegają podatkowi VAT w państwie, w którym znajduje się nieruchomość? stanowiła wspólną??. Dotyczyce RCI Europe decyzje podatkowe hiszpańskich władz skarbowych oraz orzeczenia sądów podatkowych oddalające jej skargi są obecnie przedmiotem skargi kasacyjnej przed Tribunal Supremo (Hiszpania).

14 Poczynając od dnia 1 stycznia 2004 r. skarżąca zaprzestała uiszczania podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie od opłat wpisowych i składek rocznych członków, których prawa do korzystania w oznaczonym czasie dotyczyły nieruchomości znajdujących się w Hiszpanii. Zaprzestała też ona uiszczania podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie od opłat za wymianę wnoszonych przez członków, którzy dokonali wymiany ich praw do korzystania w oznaczonym czasie w zamian za prawa dotyczące nieruchomości znajdujących się w Hiszpanii.

15 W dniu 23 marca 2005 r. Commissioners wydali decyzję o poborze podatku VAT, który, ich zdaniem, RCI Europe powinna była zadeklarować za rok 2004 od opłat wpisowych, rocznych składek członków, których prawa do korzystania w okresie wakacyjnym dotyczyły nieruchomości znajdujących się w Hiszpanii, oraz opłat za wymianę praw do korzystania w oznaczonym czasie dotyczących nieruchomości znajdujących się w Hiszpanii. Decyzja podatkowa na kwotę 1 339 709 GBP została wydana w dniu 5 kwietnia 2005 r.

16 W dniu 5 maja 2005 r. RCI Europe wniosła skargę na tę decyzję podatkową do sądu krajowego.

17 W swym postanowieniu odsyłającym sąd ten wskazał na trwały brak pewności prawnej w zakresie ustalenia miejsca świadczenia usług oraz związane z tym zagrożenie utrudnienia prowadzenia przez RCI Europe działalności.

18 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal w Londynie postanowił zawiesić postępowanie i przedstawił Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Jakie czynniki należy wziąć pod uwagę w kontekście usług świadczonych przez [RCI Europe] w zamian za:

- opłat wpisowych;
- składki członkowskie; oraz
- opłat za wymianę

uiszczane przez członków należących do skarżących RCI Weeks, w celu ustalenia, czy usługi te są »związane z« nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy [...]

2) Jeżeli którakolwiek lub wszystkie z usług świadczonych przez skarżących są »związane z« nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy [...], to czy nieruchomość, z której związana jest każda z usług lub wszystkie z nich, jest nieruchomością wniesioną do puli, nieruchomości, o której wystąpiono w zamian za nieruchomością wniesioną do puli, czy też obie te kategorie nieruchomości?

3) Jeżeli pewne z tych usług są »związane z« obiema kategoriami nieruchomości, jak należy zaklasyfikować te usługi zgodnie z szóstą dyrektywą [...]

4) Jak w świetle rozbieżnych rozwińzań przyjętych przez różne państwa członkowskie należy, zgodnie z szóstą dyrektywą [...], charakteryzować przychód z »opłaty za zamianę« uzyskiwany przez podatnika z następujących usług:

- ułatwiania zamiany wakacyjnych praw do korzystania przysługujących członkowi systemu prowadzonego przez podatnika na wakacyjne prawa do korzystania przysługujące innemu członkowi tego systemu; i/lub
- umożliwienia uzyskania praw do korzystania z pomieszczenia mieszkalnego nabytego przez podatnika od podlegających opodatkowaniu osób trzecich w celu uzupełnienia puli pomieszczeń mieszkalnych udostępnianej członkom tego systemu”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 W swych pytaniach prejudycjalnych sąd krajowy zwraca się w istocie do Trybunału o rozstrzygnięcie, jakie jest w świetle art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy miejsce świadczenia usług stowarzyszenia, którego działaniem polega na organizowaniu wymiany pomiędzy jego członkami ich praw do korzystania w oznaczonym czasie z lokali wakacyjnych, w zamian za co stowarzyszenie to pobiera od jego członków opłaty wpisowe, roczne składki i opłaty za wymianę.

20 Należy również przypomnieć, że art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce opodatkowania usług. Podczas gdy ust. 1 tego artykułu ustanawia w tym przedmiocie zasadę o charakterze ogólnym, to jego ust. 2 wymienia cały szereg szczególnych czynników. Celem tych przepisów jest uniknięcie, z jednej strony, zbiegu warunków, który mógłby prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony, braku opodatkowania przychodów (wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. s. 2251, pkt 14; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 20; z dnia 6 listopada 2008 r. w sprawie C-291/07 Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, Zb.Orz. s. I-8255, pkt 24).

21 Sąd krajowy pyta Trybunał w szczególności, jakie elementy należy uwzględnić w celu ustalenia, czy świadczenia usług wykonywanych w zamian za każdą z płatności dokonywanych w ogólnych ramach systemu RCI Weeks stanowi bądź nie stanowi „czynnik” z nieruchomości.

22 Jak wskazała rzecznik generalny w pkt 56 swej opinii, z rozważanej wykadni pytań prejudycjalnych wynika, że mają one na celu wyjaśnienie, w jakim zakresie różne typy składek i opłat, które muszą zostać poniesione przez członków uczestniczących w programie wymiany RCI Weeks, mogą odpowiadać różnym świadczeniom usług RCI Europe.

23 Należy zatem osobno zbadać różne transakcje zawarte przez strony w ramach systemu

RCI Weeks w zakresie wzajemnego stosunku prawnego, na który rzecznik generalny wskazał pkt 57 swej opinii.

24 W tym zakresie Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, iż świadczenie usług „jest odpłatne” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłączenie je z opłaty pomyślnie usługuodawcy a usługobiorcy istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługuodawcę stanowi rzeczyswist równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. s. I-7743, pkt 14; z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-172/96 First National Bank of Chicago, Rec. s. I-4387, pkt 26–29; z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. s. I-3293, pkt 39).

25 W tych okolicznościach należy zbadać każdą transakcję dokonaną w ramach systemu RCI Weeks, po pierwsze, w celu identyfikacji świadczenia usług dokonywanego w zamian za różne płatności fakturowane przez RCI Europe, a po drugie, w celu oceny cech tego świadczenia usług w świetle kryteriów wskazanych w art. 9 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie świadczeń usług wykonywanych w zamian za różne opłaty fakturowane przez RCI Europe

26 W pierwszej kolejności, co się tyczy opłat wpisowych i rocznych składek członkowskich, RCI Europe uważa, że usługi świadczone w zamian za ich poniesienie nie mają wystarczającego związku z określoną nieruchomością i nie są wobec tego objęte zakresem stosowania art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy. Uważa ona natomiast, że należy stosować ogólną zasadę wskazaną w art. 9 ust. 1 tej dyrektywy, z tym skutkiem – w jej opinii – że miejscem świadczenia usług związanych z wpisem i przystąpieniem nowych członków i rocznymi składekami członkowskimi jest miejsce, w którym znajduje się siedziba usługuodawcy.

27 Podobnie jak RCI Europe rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że brak jest wystarczającego bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniami usług dokonywanymi w zamian za rozpatrywane przed sądem krajowym opłaty i składki członkowskie a jakkolwiek nieruchomością. Stanowisko to jest w szczególności oparte na okoliczności, że RCI Europe daje dostęp do pewnego rodzaju rynku, w ramach którego jej członkowie mogą wymieniać swe prawa do korzystania w oznaczonym czasie.

28 O ile jest prawdą, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 65 swej opinii, że z uważnego badania modeli handlowych RCI Europe, przedstawionych w szczególności sposób przez niego sam, wynika, iż członek RCI Europe uzyskuje na początku jedynie dostęp do programu wymiany RCI Weeks w zamian za opłat wpisowy, jest to prawdą, że przystąpienie do takiego programu jest dla właściciela prawa do korzystania w oznaczonym czasie bezużyteczne, jeżeli nie ma on zamiaru wymienić swojego prawa z innymi członkami.

29 Ponadto to w tym kontekście należy rozpatrywać wzajemny charakter umowy pomiędzy RCI Europe a każdym z jej członków. Nawet bowiem jeżeli uwzględnimy różne etapy systemu RCI Weeks, nie ma wątpliwości, że jeżeli brak byłoby zamiaru dokonania wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie za pośrednictwem rynku utworzonego przez RCI Europe, opłaty wpisowe i roczne składki członkowskie byłyby pozbawione jakiejkolwiek przydatności.

30 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że podstawą opodatkowania świadczenia usług stanowi wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie za wykonaną usługę, oraz że świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, jeżeli istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym za nią wynagrodzeniem (wyroki: z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. s. 1443, pkt 11, 12;

ww. w sprawie Tolsma, pkt 13).

31 W sprawie przed sądem krajowym usługa świadczona przez RCI Europe nie jest, niewątpliwie, natychmiastowa. Jednakże RCI Europe zobowiązuje się do świadczenia w przyszłości usługi w przypadku wniosku złożonego przez jednego z jej członków.

32 O ile bowiem właściciel prawa do korzystania w oznaczonym czasie ma zawsze możliwość najmu innego lokalu, gdy sobie tego życzy, płaćc inny czynsz za nieruchomości, do której dostęp pragnie uzyskać, to właściciel takiego prawa zapisany do programu RCI Weeks, który regularnie opłaca roczne składek członkowskie, ma możliwość zamiany swego prawa, z pomocą RCI Europe, na prawo innego właściciela, ponosząc wydatki opłaty za wymianę. Opłaty wpisowe i roczne składek członkowskie są bowiem ponoszone przez członka w zamian za usługę świadczoną lub podlegającą świadczeniu przez RCI Europe w celu ułatwienia wymiany praw tego członka do korzystania w oznaczonym czasie, a nie w celu wynajmu za pośrednictwem innej agencji.

33 W podobnej sytuacji Trybunał wskazał, że okoliczności, iż roczna składka członkowska jest ryczałtowa i nie może zostać powiększona z każdym przypadkiem korzystania nie zmienia okoliczności, że wzajemne świadczenia są wymieniane pomiędzy członkami i usługodawcą (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kennemer Golf, pkt 40). Roczne składek członkowskie w stowarzyszeniu mogą stanowić świadczenie wzajemne za usługi tego stowarzyszenia również gdy członkowie, którzy nie korzystają z usług stowarzyszenia lub czynią to nieregularnie, są jednakże zobowiązani do wpłacenia rocznych składek członkowskich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kennemer Golf, pkt 42).

34 Wynika z tego, że to w tych okolicznościach opłaty wpisowe i roczne składek członkowskie należy uważać za stanowiące świadczenie wzajemne za udział w systemie początkowo przewidzianym w celu umożliwienia każdemu członkowi RCI Europe wymiany jego praw do korzystania w czasie oznaczonym. Usługa świadczona przez nią polega na umożliwieniu wymiany, a opłaty wpisowe i roczne składek członkowskie stanowią świadczenie wzajemne ponoszone przez członka za tę usługę.

35 W drugiej kolejności, co się tyczy opłaty za wymianę należy podkreślić, że świadczeniem usług, w zamian za które członek RCI Europe ponosi opłaty wpisowe, jest sama wymiana lub możliwość przyszłego uczestnictwa w takiej wymianie, które stanowią zasadniczy cel każdego przystąpienia, podczas gdy dostęp do giełdy wymiany i związanych z nią informacji stanowią jedynie elementy towarzyszące temu celowi.

W przedmiocie stosowania kryteriów art. 9 ust. 2 lit a) szóstej dyrektywy

36 W tym zakresie należy przypomnieć, że Trybunał wskazał okoliczności stosowania tego przepisu w ten sposób, iż powinien istnieć „wystarczająco bezpośredni” związek pomiędzy świadczeniem usług a przedmiotową nieruchomością, z tego względu, że sprzeczne z systematyką tego przepisu byłoby dopuszczenie, aby w zakresie tej zasady szczególnej treści o siłę każdego świadczenia usług, które pozostaje w jakimkolwiek, nawet niewielkim związku z nieruchomością, ponieważ znaczna liczba usług jest mniej lub bardziej związana z nieruchomością (wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Zb.Orz. s. I-7749, pkt 23).

37 W sprawie przed sądem krajowy trudne jest ustalenie związku pomiędzy RCI Europe a jej członkami z pominięciem celu tego związku. Ponadto bezsporne jest, że prawo do korzystania w oznaczonym czasie jest prawem dotyczącym nieruchomości, a jego przeniesienie w zamian za korzystanie z analogicznego prawa stanowi transakcję związaną z nieruchomością.

38 Właściciel, który chce wymienić swoje prawo do korzystania w oznaczonym czasie na prawo innej osoby, nie kontaktuje się bezpośrednio z tym ostatnim, lecz z RCI Europe. Tym, co odróżnia system RCI Weeks od zwykłego najmu w jakiegokolwiek agencji podróży, jest okoliczność, że w ramach takiego systemu dana osoba nie płaci za świadczenie usług turystycznej, lecz za usługę świadczoną przez RCI Europe w celu ułatwienia wymiany swego prawa dotyczącego szczególnej nieruchomości. Wynika z tego, że nieruchomości, której świadczenie usług RCI Europe dotyczy, jest nieruchomością, co do której właściciel pragnęby dokonać wymiany posiada uprawnienia.

39 Należy również pamiętać, że względy leżące u podstaw przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług zawartych w art. 9 szóstej dyrektywy wymagają, by nałożenie podatku nastąpiło w miarę możliwości w miejscu korzystania z towarów lub usług.

40 Wynika z tego również, że jeżeli znajdowałyby zastosowanie ogólna zasada wyrażona w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, ułatwiono by przedsiębiorcy takiemu jak RCI Europe całkowite uniknięcie podatku VAT od świadczonych przez usługę poprzez ustanowienie jego siedziby poza obszarem, na którym ma zastosowanie wspólnotowy podatek VAT.

41 W sprawie przed sądem krajowym korzystanie ze świadczonych usług nie następuje w miejscu siedziby RCI Europe, lecz w miejscu, w którym znajduje się nieruchomość, której dotyczy stanowiące przedmiot wymiany prawo korzystania w oznaczonym czasie. Co się tyczy opłat wpisowych, rocznych składek członkowskich i opłat za wymianę, nieruchomością tą jest nieruchomość, w odniesieniu do której dany członek RCI Europe posiada udostępniane w ramach systemu RCI Weeks prawo do korzystania w oznaczonym czasie.

42 Co się tyczy dostawy prawa do korzystania w oznaczonym czasie z lokalu nabytego przez RCI Europe od podatników trzecich w celu uzupełnienia giełdy wymiany lokali udostępnianych członkom tego systemu, RCI Europe pobiera opłaty wpisowe, roczne składki członkowskie i opłaty za wymianę od swych członków wyłącznie za prawa do korzystania w oznaczonym czasie, które kiedyś z członków wymienia. W takiej sytuacji RCI Europe nie pobiera żadnej kwoty od podmiotów trzecich, którzy mogliby być podatnikami podatku VAT. W zakresie omawianej dostawy, przy tej transakcji dotyczącej lokalu udostępnionego jej członkom przez podmiot trzeci, RCI Europe nie obciąża podatek VAT.

43 W tych okolicznościach na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć, że wykładni art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, iż miejscem świadczenia usług stowarzyszenia, którego działaniem polega na organizowaniu wymiany pomiędzy członkami ich praw do korzystania w oznaczonym czasie z lokali wakacyjnych, w zamian za co stowarzyszenie to pobiera od swych członków opłaty wpisowe, roczne składki członkowskie i opłaty za wymianę, jest miejsce, w którym znajduje się nieruchomość, w odniesieniu do której dany członek ma prawo do korzystania w oznaczonym czasie.

W przedmiocie kosztów

44 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi,

inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy dokonywać w ten sposób, że miejscem świadczenia usług stowarzyszenia, którego działalnosc polega na organizowaniu wymiany pomiędzy członkami ich praw do korzystania w oznaczonym czasie z lokali wakacyjnych, w zamian za co stowarzyszenie to pobiera od swych członków opłaty wpisowe, roczne składowki członkowskie i opłaty za wymianę, jest miejsce, w którym znajduje się nieruchomości, w odniesieniu do której dany członek ma prawo do korzystania w oznaczonym czasie.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.