

V?c C-37/08

RCI Europe

v.

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London)

„Šestá sm?rnice o DPH – Da?ová p?íslušnost – Poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti – Služby, které spo?ívají v usnadn?ní vým?ny užívacích práv k rekrea?ní nemovitosti mezi majiteli t?chto práv“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Poskytování služeb – Ur?ení místa rozhodného pro vznik da?ové povinnosti – Poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 9 odst. 2 písm. a)]

?lánek 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je nutno vykládat v tom smyslu, že místem poskytování služeb sdružením, jehož ?innost spo?ívá v organizování vým?ny práv k do?asnému užívání rekrea?ních objekt? mezi jeho ?leny, za což toto sdružení od svých ?len? vybírá jako protipln?ní vstupní poplatky, ro?ní p?ísp?vky a poplatky za vým?nu, je místo, kde se nachází nemovitost, ke které doty?nému ?lenovi p?ísluší právo k do?asnému užívání.

Je totiž obtížné konstatovat vztah mezi sdružením organizujícím vým?nu a jeho ?leny bez zohledn?ní ú?elu tohoto vztahu. Krom toho práva k do?asnému užívání p?edstavují práva k nemovitostem a jejich postoupení vým?nou za užívání obdobných práv p?edstavuje transakci vztahující se k nemovitosti. Majitel, který si p?eje vym?nit své právo k do?asnému užívání za právo n?koho jiného, nekontaktuje p?ímo tuto posledn? uvedenou osobu, nýbrž sdružení, které se zabývá organizací vým?ny. To, co tento systém odlišuje od prostého pronájmu prost?ednictvím jakékoli cestovní kancelá?e, je skute?nost, že v rámci tohoto systému dot?ená osoba neplatí za dovolenou, nýbrž za služby poskytnuté uvedeným sdružením k usnadn?ní vým?ny jejího práva, které se váže k ur?ité nemovitosti. Z toho vyplývá, že nemovitostí, k níž se vztahuje poskytnutí služeb sdružení, je ta nemovitost, ke které majitel, jenž chce m?nit, drží své právo. Krom toho logika, na které jsou založena ustanovení týkající se místa poskytnutí služby obsažená v ?lánku 9 šesté sm?rnice, vyžaduje, aby ke zdan?ní došlo pokud možno v míst? spot?eby zboží nebo služeb. V rámci organizace vým?ny práv k do?asnému užívání rekrea?ních objekt? p?itom nedochází ke spot?eb? služeb v míst? usazení sdružení organizujícího vým?nu, nýbrž v míst?, kde se nachází nemovitost, ke které se váže uvedené užívací právo, které je p?edm?tem vým?nné služby. Pokud jde o vstupní poplatky, ro?ní p?ísp?vky a poplatek za vým?nu, je touto nemovitostí ta nemovitost, ke které má doty?ný ?len práva k do?asnému užívání, která dává k dispozici do vým?nného systému.

(viz body 37–39, 41, 43 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

3. září 2009(*)

„Šestá směrnice o DPH – Daňová příslušnost – Poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti – Služby, které spoívají v usnadnění výměny užívacích práv k rekreační nemovitosti mezi majiteli těchto práv“

Ve věci C-37/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London (Spojené království) ze dne 9. ledna 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 31. ledna 2008, v řízení

RCI Europe

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 19. února 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za RCI Europe H. Fosterem, solicitor, jakož i M. Hall a M. Angiolinim, barristers,
- za vládu Spojeného království Z. Bryanston-Cross, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za řeckou vládu S. Spyropoulosem, I. Bakopoulosem, S. Alexandriou a V. Karra, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu B. Plaza Cruz, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 2. dubna 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), který byl převzat do článku 45 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi RCI Europe a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ve věci dodatečného výběru daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

Právní rámec

3 Článek 9 odst. 1 a 2 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

2. Nicméně:

a) za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází;

[...]“

4 Článek 26 odst. 1 a 2 šesté směrnice zní následovně:

„1. členské státy uplatní [DPH] na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s tímto článkem, jedná-li cestovní kancelář se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tento článek se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 část A odst. 3 písm. c). V tomto článku zahrnuje výraz ‚cestovní kancelář‘ též organizátory turistických zájezdů.

2. Veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří zákazníkovi. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Základem daní a cenou bez daní ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit zákazník, bez [DPH], a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečněna k přímému prospěchu zákazníka.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

Činnost RCI Europe

- 5 RCI Europe byla založena dne 29. listopadu 1973 ve Spojeném království. Její činnost spočívá v umožnění a v organizování výměny práv k dočasnému užívání rekreačních objektů nacházejících se mimo tento členský stát mezi jejími členy.
- 6 RCI Europe řídí program určený pro výměnu práv k dočasnému užívání na týdenní bázi nazvaný „RCI Weeks“, který se vyznačuje níže uvedenými zvláštními znaky.
- 7 Developeri rekreačních objektů jsou vyzváni, aby se do programu zapojili jako „členská střediska“. Jednotlivci, kteří jsou majiteli práv k dočasnému užívání rekreačního objektu, mohou požádat o členství v RCI Weeks.
- 8 Členství v uvedeném programu RCI Weeks umožňuje členům vložit svá vlastní práva na rekreační užívání nemovitosti, k níž mají práva dočasného užívání, do společného fondu rekreačního ubytování (dále jen „Weeks Pool“), a získat tak práva k užívání vložená jinými členy. V tomto rámci mají členové kontakt pouze s RCI Europe. Vložením práv na rekreační užívání do Weeks Pool nejsou na RCI Europe převedena žádná práva k té nemovitosti, ke které se práva k užívání vážou. Naopak, původní majitel práva k dočasnému užívání si toto právo během celého procesu zachovává.
- 9 Členové programu RCI Weeks uhradí vstupní poplatek pokrývající období od jednoho roku do pěti let, jakož i roční příspěvky. K datu podání žádosti o výměnu je krom toho nutno uhradit poplatek za výměnu. Z účetního hlediska RCI Europe s tímto poplatkem za výměnu nakládá jako s vratnou zálohou. Pokud se jí nepodaří nabídnout členovi v rámci Weeks Pool žádnou pro něj přijatelnou možnost výměny, ponechá si poplatek za výměnu jako kladný zůstatek na účtu člena pro účely budoucí výměny nebo jej členovi na jeho žádost vrátí.
- 10 RCI Europe může doplnit Weeks Pool nákupem ubytovacích zařízení od třetích osob nebo developer dá k dispozici další týdny ubytování. Prostřednictvím uhrazení poplatku za výměnu mohou členové rovněž požádat o výměnu za ubytování z této dodatečné nabídky.

Řízení před vnitrostátními daňovými orgány

- 11 RCI Europe má své sídlo ve Spojeném království. Velká část jejích členů jsou státní příslušníci tohoto členského státu. Naopak velká část nemovitostí zapojených do výměnného programu RCI Weeks se nachází ve Španělsku. Jak britské, tak i španělské daňové orgány požadovaly zaplacení DPH z plnění RCI Europe, což nakonec vede ke dvojímu zdanění ve dvou různých členských státech.
- 12 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že až do 31. prosince 2003 odváděla RCI Europe ve Spojeném království DPH ze všech vstupních poplatků zaplacených novými členy i z veškerých ročních příspěvků placených stávajícími členy. Až do 31. prosince 2005 RCI Europe dále odváděla ve Spojeném království DPH ze všech poplatků za výměnu hrazených členy, kteří získali práva k dočasnému užívání nemovitosti nacházející se v Evropské unii. Ve Spojeném království neodváděla DPH z poplatků za výměnu hrazených členy, kteří získali takovéto právo k užívání nemovitosti nacházející se mimo Unii.
- 13 Španělské daňové orgány mají za to, že služby, které RCI Europe poskytl, se bezprostředně vztahovaly k nemovitosti, a podléhají tedy DPH ve státě, kde se tato doasně užívaná nemovitost nachází. Daňové výměry vydané španělskými daňovými orgány vůči RCI Europe, jakož i zamítavá rozhodnutí finančních soudů v souvislosti s žalobami podanými proti

tímto výměrům, jsou v současnosti předmětem kasační stížnosti podané u Tribunal Supremo (Španělsko).

14 Od 1. ledna 2004 přestala RCI Europe ve Spojeném království odvádět DPH ze vstupních poplatků a z ročních příspěvků členů, jejichž práva k dočasnému užívání se vážou k nemovitostem nacházejícím se ve Španělsku. Přestala rovněž odvádět ve Spojeném království DPH z poplatků za výměnu placených členů, kteří vyměnili svá práva k dočasnému užívání za odpovídající práva k nemovitostem nacházejícím se ve Španělsku.

15 Dne 23. března 2005 rozhodli Commissioners o vydání daňového výměru, jímž se vyměňuje DPH, kterou měla RCI Europe podle jejich názoru odvést za rok 2004 ze vstupních poplatků a z ročních příspěvků členů, jejichž práva k rekreačnímu užívání se vážou k nemovitostem nacházejícím se ve Španělsku, jakož i z poplatků za výměnu práv k dočasnému užívání těchto nemovitostí. Dne 5. dubna 2005 byl vydán daňový výměr na částku 1 339 709 GBP.

16 Dne 5. května 2005 podala RCI Europe žalobu proti tomuto daňovému výměru u předkládajícího soudu.

17 Ve svém předkládacím rozhodnutí poukazuje tento soud na trvalou právní nejistotu, pokud jde o určení místa poskytnutí služeb, jakož i na nebezpečí narušení činnosti RCI Europe, které je s touto nejistotou spojeno.

18 Za těchto podmínek se VAT and Duties Tribunal, London rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud jde o služby poskytované [RCI Europe] za

- vstupní poplatky,
- příspěvky a
- poplatky za výměnu,

uhrazené členy jejího systému RCI Weeks, které okolnosti je nutné vzít v úvahu při posuzování toho, zda se služby ‚vztahují‘ k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice [...]?

2) Pokud se některé nebo veškeré služby poskytované [RCI Europe] ‚vztahují‘ k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice [...], je za nemovitost, k níž se tyto služby vztahují, považována nemovitost vložená do výměnného systému, nebo nemovitost požadovaná výměnou za vloženou nemovitost, nebo obě tyto nemovitosti?

3) Pokud se některé z uvedených služeb ‚vztahují‘ k oběma nemovitostem, jak mají být takové služby klasifikovány podle šesté směrnice [...]?

4) S ohledem na rozdílná řešení uplatňovaná různými členskými státy, jakým způsobem pojímá šestá směrnice [...] plnění, v jejichž rámci osoba povinná k dani poskytuje za ‚poplatky za výměnu‘ následující služby:

- usnadnění výměny práv na rekreační užívání příslušejících jednomu členovi výměnného systému provozovaného osobou povinnou k dani za práva na rekreační užívání příslušející jinému členovi tohoto systému nebo
- poskytnutí práv k užívání nemovitosti získaných osobou povinnou k dani od této osoby

povinné k dani za ú?elem dopln?ní vým?nného systému ubytování daného k dispozici ?len?m uvedeného systému?“

K p?edb?žným otázkám

19 Podstatou otázek p?edkládajícího soudu je, které místo je ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice místem poskytování služeb sdružením, jehož ?innost spo?ívá v organizování vým?ny práv k do?asnému užívání rekrea?ních objekt? mezi jeho ?leny, za což toto sdružení od svých ?len? vybírá jako protipln?ní vstupní poplatky, ro?ní p?ísp?vky a poplatky za vým?nu.

20 Je nutno p?ipomenout, že ?lánek 9 šesté sm?rnice obsahuje pravidla pro ur?ení místa poskytování služeb pro ú?ely ur?ení da?ové p?íslušnosti. Odstavec 1 tohoto ?lánku uvádí v této souvislosti obecné pravidlo, zatímco odstavec 2 téhož ?lánku uvádí ?adu specifických p?ípad? da?ové p?íslušnosti. Cílem t?chto ustanovení je jednak p?edejít st?et?m pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdan?ní, a jednak p?edejít neuložení dan? (rozsudky ze dne 4. ?ervence 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, s. 2251, bod 14; ze dne 26. září 1996, Dudda, C?327/94, Recueil, s. I?4595, bod 20, a ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, Sb. rozh. s. I-8255, bod 24).

21 P?edkládající soud žádá Soudní dv?r zejména o odpov?? na otázku, které faktory je nutno zohlednit pro ú?ely ur?ení, zda poskytování služeb jako protipln?ní za jednotlivé platby provedené v rámci celkového systému RCI Weeks p?edstavuje službu „vztahující se“ k nemovitostem.

22 Jak uvedla generální advokátka v bodu 56 svého stanoviska, z p?ím??eného posouzení p?edb?žných otázek vyplývá, že tyto mají vyjasnit, do jaké míry lze r?zné druhy p?ísp?vk? a poplatk?, které musí uhradit ?lenové ú?astníci se vým?nného programu RCI Weeks, p?i?adit k jednotlivým službám poskytovaným RCI Europe.

23 Je tedy nutno samostatn? zkoumat jednotlivé transakce uzav?ené smluvními stranami v rámci systému RCI Weeks s ohledem na existenci synalagmatického právního vztahu, na který poukazuje generální advokátka v bodu 57 svého stanoviska.

24 V této souvislosti již Soudní dv?r rozhodl, že služby jsou poskytovány „za protipln?ní“ ve smyslu ?l. 2 bodu 1 šesté sm?rnice, a tudíž jsou zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a p?íjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné vým?n? pln?ní, p?i?emž odm?na uhrazená poskytovateli p?edstavuje skute?nou protihodnotu za službu poskytnutou p?íjemci (viz zejména rozsudky ze dne 3. b?ezna 1994, Tolsma, C?16/93, Recueil, s. I?743, bod 14; ze dne 14. ?ervence 1998, First National Bank of Chicago, C?172/96, Recueil, s. I?4387, body 26 až 29, a ze dne 21. b?ezna 2002, Kennemer Golf, C?174/00, Recueil, s. I?3293, bod 39).

25 Za t?chto podmínek je nutno zkoumat každou transakci provedenou v rámci systému RCI Weeks tím zp?sobem, že je nutno jednak identifikovat služby poskytnuté jako protipln?ní za poplatky fakturované RCI Europe, a jednak posoudit charakteristické znaky t?chto služeb s ohledem na kritéria, která jsou stanovena v ?lánku 9 šesté sm?rnice.

Ke službám poskytnutým jako protipln?ní za r?zné poplatky fakturované RCI Europe

26 Co se zaprvé tý?e vstupního poplatku a ro?ních p?ísp?vk?, RCI Europe má za to, že služby poskytnuté jako protipln?ní za jejich zaplacení nemají dostate?nou vazbu na ur?itou nemovitost, a nespádají proto do rozsahu p?sobnosti ?l. 9 odst. 2 šesté sm?rnice. Má naopak za to, že je nutno použít obecné pravidlo stanovené v ?l. 9 odst. 1 této sm?rnice, což má podle ní za následek, že místem poskytnutí služby je, pokud jde o registraci a vstup nových ?len?, jakož i o p?íslušné ro?ní

příspěvky, místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti.

27 Podobně jako RCI Europe má vláda Spojeného království za to, že neexistuje žádná dostatečná přímá vazba mezi službami poskytnutými jako protiplnění za poplatky a příspěvky, o které se jedná ve věci v původním řízení, a jakoukoli nemovitostí. Tento názor se opírá zejména o skutečnost, že RCI Europe poskytuje přístup k určitému druhu trhu, v jehož rámci mohou její členové vymáhat svá práva k došnému užívání.

28 I když je pravda, jak uvádí generální advokátka v bodě 65 svého stanoviska, že z bližšího posouzení obchodního modelu RCI Europe, který tato sama podrobně popisuje, vyplývá, že člen jako protiplnění za zaplacení vstupního poplatku získá nejprve jen přístup k výměnnému programu RCI Weeks, vstup do tohoto programu by však pro majitele práva k došnému užívání zůstal bez užitku, pokud by nezamýšlel vymáhat své právo za právo jiného člena.

29 Krom toho je právě v tomto kontextu nutno zohlednit synalagmatickou povahu smlouvy uzavřené mezi RCI Europe a každým z jejích členů. I s přihlédnutím k jednotlivým fázím systému RCI Weeks totiž faktem zůstává, že pokud by neexistoval záměr provést výměnu práv k došnému užívání prostřednictvím trhu vytvořeného RCI Europe, vstupní poplatky a roční příspěvky by postrádaly jakýkoli užitek.

30 Z judikatury Soudního dvora v této souvislosti vyplývá, že základ daně při poskytování služeb tvoří vše, co je přijato jako protiplnění za poskytnutou službu, a že služba je tedy zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním (rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12, jakož i výše uvedený rozsudek Tolsma, bod 13).

31 Služba poskytnutá RCI Europe v původním řízení jistě není službou, která je poskytnuta okamžitě. Nicméně poslední uvedená skutečnost se zavazuje poskytnout požadovanou službu v budoucnu na žádost některého z jejích členů.

32 Majitel práva k došnému užívání má sice vždy možnost najmout si jiný objekt, pokud si to přeje, tím, že zaplatí nájem za objekt, jež si přeje získat, avšak majitel takového práva registrovaný v programu RCI Weeks, který pravidelně platí roční příspěvky, má sám za pomoci RCI Europe možnost vymáhat své právo za právo jiného majitele a zaplatí pouze poplatek za výměnu. Vstupní poplatky a roční příspěvky jsou totiž členem placeny jako protiplnění za službu, která byla nebo má být poskytnuta společností RCI Europe za účelem zjednodušení výměny práv tohoto člena k došnému užívání, místo nájmů prostřednictvím jiné agentury.

33 V podobné situaci měl Soudní dvůr příležitost upřesnit, že okolnost, že roční příspěvky jsou paušální částkou a nemohou být přiznány ke každému použití, nemá nic na skutečnosti, že mezi členy a poskytovateli služeb jsou vymáhána vzájemná plnění (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kennemer Golf, bod 40). Roční příspěvky členů sdružení mohou představovat protiplnění za služby poskytované tímto sdružením, i když členové, kteří služeb sdružení nevyužívají nebo jich nevyužívají pravidelně, jsou přesto povinni platit své roční příspěvky (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kennemer Golf, bod 42).

34 Z toho vyplývá, že z tohoto hlediska je nutno vstupní poplatky a roční příspěvky považovat za protiplnění za účast na systému, který byl původně vytvořen proto, aby každému členovi RCI Europe umožnil vymáhat svá práva k došnému užívání. Služba poskytnutá RCI Europe spočívá v usnadnění výměny a vstupní poplatek, jakož i roční příspěvky představují protiplnění zaplacené členem za tuto službu.

35 Co se zadruhé týká poplatků za výměnu, je nutno zdůraznit, že poskytnutím služeb, za které

Člen RCI Europe jako protiplnění platí vstupní poplatek, je samotná výměna nebo budoucí možnost se takovéto výměny účastnit, která představuje hlavní cíl každého člena, zatímco přístup k výměnnému systému, jakož i informace s ním související jsou ve vztahu k tomuto cíli pouze doplňkovými prvky.

K použití kritérií uvedených v čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice

36 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr stanovil podmínky pro použití tohoto ustanovení v tom smyslu, že musí existovat „dostatečný přímý“ vztah mezi poskytnutím služby a dotčenou nemovitostí, protože systematické uvedení tohoto ustanovení by odporovalo, pokud by do rozsahu působnosti tohoto zvláštního pravidla spadalo každé poskytování služeb pouze z toho důvodu, že vykazuje vztah, i když jen velmi slabý, k nemovitosti, neboť mnoho služeb se tím přirovnáním zpřístupňuje k nemovitosti vztahuje (rozsudek ze dne 7. září 2006, Heger, C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 23).

37 Ve věci v původním řízení je obtížné konstatovat vztah mezi RCI Europe a jejími členy bez zohlednění účelu tohoto vztahu. Krom toho je nesporné, že práva k dočasnému užívání představují práva k nemovitostem a jejich postoupení výměnou za užívání obdobných práv představuje transakci vztahující se k nemovitosti.

38 Majitel, který si přeje vyměnit své právo k dočasnému užívání za právo někoho jiného, nekontaktuje přímo tuto poslední uvedenou osobu, nýbrž RCI Europe. To, co tento systém RCI Weeks odlišuje od prostého pronájmu prostřednictvím jakékoli cestovní kanceláře, je skutečnost, že v rámci tohoto systému dotčená osoba neplatí za dovolenou, nýbrž za služby poskytnuté RCI Europe k usnadnění výměny jejího práva, které se váže k určité nemovitosti. Z toho vyplývá, že nemovitostí, k níž se vztahuje poskytnutí služeb RCI Europe, je ta nemovitost, ke které majitel, jenž chce změnit, drží své právo.

39 V úvahu je nutno vzít rovněž skutečnost, že logika, na které jsou založena ustanovení týkající se místa poskytnutí služby obsažená v článku 9 šesté směrnice, vyžaduje, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby zboží nebo služeb.

40 Z toho vyplývá, že pokud by se použilo obecné pravidlo uvedené v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, bylo by pro hospodářský subjekt jako RCI Europe snadné se zcela vyhnout DPH z jeho služeb prostřednictvím založení svého sídla mimo území, kde je uplatňována DPH Společenství.

41 Ve věci v původním řízení nedochází ke spotřebě služeb v místě usazení RCI Europe, nýbrž v místě, kde se nachází nemovitost, ke které se váže právo k dočasnému užívání, které je předmětem výměnné služby. Pokud jde o vstupní poplatky, roční příspěvky a poplatky za výměnu, je touto nemovitostí ta nemovitost, ke které má dotyčný člen RCI Europe práva k dočasnému užívání, která dává k dispozici do systému RCI Weeks.

42 Pokud jde o poskytnutí práv k dočasnému užívání nemovitosti získaných RCI Europe od třetí osoby povinné k dani za účelem doplnění výměnného systému ubytování daného k dispozici členům uvedeného systému, RCI Europe vybírá vstupní poplatky, roční příspěvky a poplatky za výměnu od svých členů pouze za práva k dočasnému užívání, která každý člen vyměňuje. V takovémto případě RCI Europe nevybírá od třetích osob, které mohou být osobou povinnou k DPH, žádnou částku. Pokud jde o dotčené poskytnutí, RCI Europe není při této transakci povinna odvést DPH z ubytování daného k dispozici jejím členům třetí osobou.

43 Za těchto okolností je nutno na předběžné otázky odpovědět, že čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že místem poskytování služeb sdružením, jehož činnost spočívá v organizování výměny práv k dočasnému užívání rekreačních objektů mezi jeho členy,

za což toto sdružení od svých členů vybírá jako protiplnění vstupní poplatky, roční příspěvky a poplatky za výměnu, je místo, kde se nachází nemovitost, ke které dotyčnému členovi přísluší právo k dožasnému užívání.

K nákladům řízení

44 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní je nutno vykládat v tom smyslu, že místem poskytování služeb sdružením, jehož činnost spočívá v organizování výměny práv k dožasnému užívání rekreačních objektů mezi jeho členy, za což toto sdružení od svých členů vybírá jako protiplnění vstupní poplatky, roční příspěvky a poplatky za výměnu, je místo, kde se nachází nemovitost, ke které dotyčnému členovi přísluší právo k dožasnému užívání.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.