

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

VERICI TRSTENJAK

přednesené dne 2. dubna 2009 (1)

Věc C-37/08

RCI Europe

proti

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal (Spojené království)]

„Daňové právní předpisy – Harmonizace – Daň z obrátu – Výklad článku 9 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty – Pravidla pro určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění – Služby vztahující se k nemovitosti – Služby spočívající v usnadnění výměny užívacích práv vlastníky podílu na určitých rekreačních objektech na principu dočasného užívání – Výměnný systém“

Obsah

I – Úvod

II – Právní rámec

III – Skutkový stav

A – K hospodářské činnosti RCI Europe

B – Řízení před vnitrostátními daňovými orgány

1. Stanovisko daňových orgánů Spojeného království

2. Stanovisko španělských daňových orgánů

IV – Převodní řízení a předběžné otázky

V – Řízení před Soudním dvorem

VI – Hlavní argumenty zúčastněných

A – K první a druhé otázce

B – K třetí otázce

C – Ke čtvrté otázce

VII – Právní posouzení

A – Úvodní poznámky

1. Nezbytnost jednotného určení místa poskytnutí služby

2. Základní zásady pravidel pro určení místa poskytnutí služby

B – Přezkum předložných otázek

1. Všeobecné úvahy

a) Vymezení dodání zboží a poskytování služby

b) Způsobení předložných otázek

2. Posouzení jednotlivých služeb z hlediska právních předpisů týkajících se daní z přidané hodnoty

a) Vstupní poplatky

i) Klasifikace jako protiplnění

ii) Určení místa poskytnutí služby

b) Přelenské příspěvky

i) Klasifikace jako protiplnění

ii) Určení místa poskytnutí služby

c) Poplatky za výměnu

i) Klasifikace jako protiplnění

ii) Určení místa poskytnutí služby

– Použitelnost zvláštního režimu cestovních kanceláří

– Použitelnost čl. 9 odst. 2 šesté směrnice

VIII – Závěrečná zjištění

IX – Závěry

I – Úvod

1. Svou žádostí o rozhodnutí o předložné otázce podanou na základě článku 234 ES

pokládá London VAT Tribunal Centre (dále jen „předkládající soud“) Soudnímu dvoru Evropských společenství řadu otázek týkajících se výkladu čl. 9 odst. 2 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 (dále jen „šestá směrnice“)(2).

2. Tato žádost byla předložena v rámci řízení o žalobě, kterou podala RCI Europe (dále jen „žalobkyně“) u Value Added Tax Tribunals (Spojené království) (dále jen „VAT Tribunal“) proti těm rozhodnutím vnitrostátních orgánů finanční správy (Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs, dále jen „Commissioners“). V ní se žalobkyně soudní cestou brání proti uložení dodatečné daní z přidané hodnoty, která byla podle názoru Commissioners přiznána v nedostatečné výši a kterou žalobkyně dluží za plnění, jež uskutečnila.

3. Účastníci převodního řízení se ptou hlavně o posouzení přeshraničních služeb z hlediska daní z obrátu, zejména o rozhodující hraniční úroveň pro určení místa poskytnutí služby. Na tom závisí odpověď na otázku, zda má Spojené království, v němž má žalobkyně jako společnost své sídlo, s ohledem na předmětná plnění vůbec daňovou pravomoc.

II – Právní rámec

4. Šestá směrnice stanoví pravidla pro určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění. Tato směrnice byla novelizována směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006(3), která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, přičemž úprava rozhodná pro převodní řízení byla z velké části převzata v nezměněné podobě.

5. Článek 9 odst. 1 šesté směrnice(4) stanoví následující obecné pravidlo:

„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.“

6. Článek 9 odst. 2 šesté směrnice(5) stanoví několik odchýlných pravidel. Písmeno a) tohoto ustanovení tak stanoví: „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.“

7. Článek 26 šesté směrnice(6) upravuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Zní takto:

„1. Členské státy uplatní daň z přidané hodnoty 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 kancelář 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 daní z přidané hodnoty, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka.“

III – Skutkový stav

A – *K hospodářské činnosti RCI Europe*

8. Žalobkyně v původním řízení je společnost založená ve Spojeném království dne 29. listopadu 1973. Předmět podnikání žalobkyně spočívá ve zprostředkování a organizování výměny užívacích práv členů, kteří vlastní podíl na určitých zahraničních rekreačních objektech na principu dočasného užívání (známý rovněž pod označením „timeshare“).

9. Právní povaha konkrétního práva k dočasnému užívání se řídí právními předpisy země, kde se nemovitost nachází. Nositel práva k dočasnému užívání je ovšem zpravidla oprávněn pobývat v určitém rekreačním objektu v určitém rekreačním středisku po určitou dobu v konkrétně vymezených obdobích. Právo k dočasnému užívání, které náleží členovi ve vztahu k nemovitosti, se označuje jako „právo na rekreační užívání“ („holiday usage rights“).

10. Žalobkyně provozuje výměnný program určený pro výměnu práv k dočasnému užívání nesoucí jméno „RCI Weeks“ na týdenní bázi, přičemž program vykazuje zvláštní znaky, které jsou předmětem dalšího výkladu.

11. V rámci tohoto programu je developerům rekreačních středisek nabízena možnost, aby se stali tzv. členským střediskem („affiliates“). Jednotlivci, kteří drží práva k dočasnému užívání (půjčená od developerů) v členském středisku, mohou požádat o členství v RCI Weeks.

12. Členství v RCI Weeks umožňuje členovi vložit vlastní práva na rekreační užívání nemovitosti, v níž má práva k dočasnému užívání, do společného fondu dočasného ubytování (dále jen „fond Weeks“), a získat tak možnost využít práv na rekreační užívání vložených do fondu Weeks jinými členy. Členové jsou přitom v kontaktu výlučně s žalobkyní. Vložením práv na rekreační užívání do fondu Weeks nejsou na žalobkyni převedena žádná práva k nemovitosti, v níž přísluší dotyčnému členovi práva k dočasnému užívání. Právo k dočasnému užívání přísluší naopak během celého procesu původnímu nositeli práva.

13. Členové RCI Weeks uhradí vstupní poplatek pokrývající období od 1 do 5 let, jakož i členské příspěvky, které je třeba uhradit jednou ročně. Předmět, tj. k datu podání žádosti o výměnu, je navíc třeba uhradit poplatek za výměnu. Žalobkyně zúčtovává tento poplatek za výměnu z účetního hlediska jako vratnou zálohu. Pokud se žalobkyni nepodaří nabídnout členovi v rámci fondu Weeks 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.

14. Fond Weeks může být doplněn tak, že žalobkyně dokoupí ubytování od třetích osob nebo developer dá k dispozici další týdny ubytování. Člen RCI Weeks může požádat také o výměnu ubytování v rámci této doplňující nabídky, uhradí-li poplatek za výměnu.

B – *Řízení před vnitrostátními daňovými orgány*

15. Žalobkyně má své sídlo ve Spojeném království. Většina jejích členů je tvořena příslušníky tohoto členského státu. Většina nemovitostí zapojených do výměnného programu RCI Weeks se však nachází ve Španělsku.

16. Příslušné britské a španělské daňové orgány dospěly na základě těchto okolností k odchylným závěrům, pokud jde o postavení žalobkyně jako plátce daně z přidané hodnoty. Orgány obou zemí se domnívají, že služby poskytnuté žalobkyní podléhají vnitrostátním právním předpisům týkajícím se daně z přidané hodnoty platným v příslušné zemi. V důsledku toho

vyzvaly orgány obou zemí žalobkyni k odvedení daně z přidané hodnoty dlužné za uskutečnění, což nakonec vede ke dvojímu zdanění ve dvou různých členských státech.

1. Stanovisko daňových orgánů Spojeného království

17. Commissioners tvrdí, že plnění spočívající v poskytování členství v klubu pro výměnu práv k dožasnému užívání je službou poskytovanou v místě podnikání žalobkyně, tedy ve Spojeném království. Mají proto za to, že plnění ve formě vstupních poplatků a členských příspěvků by měla podléhat dani z přidané hodnoty ve Spojeném království. Commissioners subsumovali plnění ve formě poplatků za výměnu pod vnitrostátní normy, které provádějí článek 26 šesté směrnice. Proti plnění poskytované za poplatek za výměnu bylo Commissioners klasifikováno jako „zvláštní cestovní služba“, která by proto měla být zdaněna ve Spojeném království.

18. Z předkládacího usnesení vyplývá, že do 31. prosince 2003 žalobkyně odvedla ve Spojeném království daň z přidané hodnoty ze všech vstupních poplatků zaplacených novými členy a z členských příspěvků zaplacených stávajícími členy vždy za následující rok členství. Do 31. prosince 2005 žalobkyně rovněž odvedla ve Spojeném království daň z přidané hodnoty ze všech poplatků za výměnu uhrazených členy, kteří získali právo k dožasnému užívání nemovitosti nacházející se v členském státě Evropské unie. Žalobkyně neodvedla ve Spojeném království daň z přidané hodnoty z poplatků za výměnu uhrazených členy, kteří získali právo k dožasnému užívání nemovitosti nacházející se mimo Evropskou unii.

2. Stanovisko španělských daňových orgánů

19. Španělské daňové orgány vycházejí naopak z toho, že služby byly žalobkyní poskytovány v souvislosti s nemovitostí, a podléhají tedy dani z přidané hodnoty v zemi, kde se dožasně užívaná nemovitost nachází.

20. Daňové výměry vydané k tíži žalobkyně španělskými daňovými orgány, včetně zamítavých rozhodnutí vydaných finančními soudy, jsou v souvislosti s předmětem kasační stížnosti podané u španělského Nejvyššího soudu.

IV – Převodní řízení a předběžné otázky

21. Na základě výše uvedeného stanoviska španělských orgánů přestala žalobkyně po 1. lednu 2004 ve Spojeném království odvádět daň z přidané hodnoty ze vstupních poplatků a z členských příspěvků, které obdržela od členů s nemovitostmi nacházejícími se ve Španělsku. Přestala rovněž odvádět ve Spojeném království daň z přidané hodnoty z příjmů plynoucích z poplatků za výměnu, které obdržela od členů, kteří vyměnili svá práva na rekreační užívání za práva na rekreační užívání nemovitostí nacházejících se ve Španělsku.

22. Dne 23. března 2005 Commissioners rozhodli o vydání daňového výměru, jímž se vyměňuje částka daně z přidané hodnoty, kterou měla žalobkyně podle jejich názoru odvádět v průběhu roku 2004 z příjmů ze vstupních poplatků a z členských příspěvků zaplacených členy, kteří disponovali právy k rekreačnímu užívání nemovitostí nacházejících se ve Španělsku, a z poplatků za výměnu obdržených za práva k rekreačnímu užívání nemovitostí ve Španělsku. Daňový výměr byl vydán dne 5. dubna 2005 na částku 1 339 709 GBP.

23. Žalobkyně podala proti tomuto výměru dne 5. května 2005 žalobu k předkládajícímu soudu.

24. Předkládající soud ve svém předkládacím usnesení upozorňuje na trvající právní nejistotu, pokud jde o určení místa poskytnutí služeb, jakož i na nebezpečí, že tím je narušena

hospodářská činnost žalobkyně. Rozhodl se proto přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

1) Pokud jde o služby poskytované žalobkyní za

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

uhrazené členy programu provozovaného žalobkyní pod názvem 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 o dani z přidané hodnoty (nyní článek 45 novelizované směrnice o dani z přidané hodnoty)?

2) Pokud se některé nebo veškeré služby poskytované žalobkyní „vztahují k nemovitosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (nyní článek 45 novelizované směrnice o dani z přidané hodnoty), je za nemovitost, k níž se tyto služby vztahují, považována nemovitost vložená do fondu, 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 o dani z přidané hodnoty (nyní novelizované směrnice o dani z přidané hodnoty)?

4) S ohledem na rozdílná řešení uplatňovaná různými členskými státy, jakým způsobem pojímá šestá směrnice o dani z přidané hodnoty (nyní novelizovaná směrnice o dani z přidané hodnoty) plnění, v jejichž rámci osoba povinná k dani poskytuje za „poplatky za výměnu“ následující služby:

- usnadnění výměny práv na rekreační užívání příslušejících jednomu členovi programu provozovaného osobou povinnou k dani za práva na rekreační užívání příslušející jinému členovi takového programu nebo
- poskytnutí práv k užívání nemovitosti zakoupených osobou povinnou k dani od této osoby povinné k dani za úelem doplnění fondu ubytování dostupného členům takového programu?

V – Řízení před Soudním dvorem

25. Předkládací usnesení ze dne 9. ledna 2008 došlo kanceláři Soudního dvora dne 31. ledna 2008.

26. Písemná vyjádření předložila žalobkyně v původním řízení, vlády Spojeného království, Španělského království a řecké republiky, jakož i Komise, a to ve lhůtě stanovené v článku 23 statutu Soudního dvora.

27. Na jednání dne 19. února 2009 se dostavili zástupci žalobkyně v původním řízení a zmocněnci vlády Spojeného království, Španělského království a řecké republiky, jakož i Komise, aby přednesli svá ústní vyjádření.

VI – Hlavní argumenty zúčastněných

A – K první a druhé otázce

28. Žalobkyně v původním řízení se domnívá, že služby, které byly poskytnuty proti uhrazení vstupních poplatků a členských příspěvků, nevykazují dostatečnou souvislost s určitou nemovitostí, a nespádají proto do oblasti působnosti čl. 9 odst. 2 šesté směrnice. Použít lze naopak obecné pravidlo obsažené v čl. 9 odst. 1 této směrnice, a sice s tím důsledkem, že místem, kde mají být služby poskytnuty, tj. místem registrace a vstupu nových členů, je místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti. Tím je v projednávaném případě Spojené království.

29. Totéž musí podle jejího názoru platit pro služby, které byly poskytnuty proti uhrazení poplatků za výměnu, tím spíše, že je to koherentní s ohledem na daňové zacházení s poskytnutými službami jako celkem. Je nerozumné zacházet s jednotnou službou v podstatě rozdílně.

30. Vláda Spojeného království uvádí, že služby, které byly poskytnuty za uhrazení vstupních poplatků a členských příspěvků, musí spadat do oblasti působnosti čl. 9 odst. 1 této směrnice. Podobně jako žalobkyně v původním řízení odmítá, že je dána dostatečná přímá souvislost uvedených služeb, které byly poskytnuty za předmětné poplatky, s určitou nemovitostí. Svůj názor odvodňuje mj. tím, že žalobkyně pouze poskytuje přístup na určitý druh burzy, kde mohou členové směňovat svá užívací práva. Pokud jde o poplatky za výměnu, uvádí vláda Spojeného království, že neexistuje žádná souvislost s určitou nemovitostí, protože každý člen může dát k dispozici jak své užívací právo, tak i poplatky za výměnu do 24 měsíců před vrácením svého užívacího práva.

31. Vláda Španělského království se ohledně první otázky domnívá, že jsou v zásadě dva faktory, k nimž musí být přihlédnuto při posuzování otázky, jestli se má použít buď úprava týkající se služeb vztahujících se k nemovitosti, anebo zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Zprv je třeba zaměřit se na jednání zprostředkovatele a přezkoumat, zda jedná svým nebo cizím jménem. Zadruhé je třeba zjistit, zda zprostředkovatel pro svou hospodářskou činnost odebírá nezbytné zboží či služby od jiných osob povinných k dani.

32. Ke druhé otázce vláda Španělského království uvádí, že pokud se má správně vycházet ze vztahu předmětné služby a příslušné nemovitosti, vstupní poplatky a členské příspěvky se vztahují bezprostředně k nemovitostem, k nimž mají členové práva dočasného užívání, která vložili do výměnného systému. Zde se totiž jedná o poplatky, které je třeba uhradit výlučně na základě příslušnosti k samotnému systému, i když nebude členem použit.

33. Vláda řecké republiky se domnívá, že k faktorům, které je třeba vzít v úvahu za účelem posouzení toho, zda se jedná o službu „vztahující se k nemovitosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, patří druh hospodářské činnosti žalobkyně, jakož i vazba mezi předmětnou službou a příslušnou nemovitostí. Zejména je třeba zkoumat, zda se zde jedná o nezávislé služby, které mají být nositeli práv k dočasnému užívání nemovitosti poskytovány ve formě cestovních služeb, anebo spíše o vzájemné služby, které jsou prostřednictvím žalobkyně poskytovány mezi nositeli práv k dočasnému užívání nemovitosti, kteří se účastní výměnného programu.

34. Vláda řecké republiky navrhuje odpovědět na druhou otázku tak, že vstupní poplatky a členské příspěvky se vztahují bezprostředně k nemovitosti, k níž má daný člen právo dočasného užívání, zatímco poplatky za výměnu se vztahují bezprostředně k té nemovitosti, u níž bylo vykonáno právo na výměnu.

35. Komise uvádí, že služba poskytovaná žalobkyní spočívá ve zprostředkování výměny práv k dočasnému užívání nemovitosti. Příspěvky a poplatky, které je třeba uhradovat, proto musí být považovány za protiplnění za účast na tomto systému. Tato práva k dočasnému užívání nemovitosti a jejich převod výměnou za užití odpovídajících práv podle ní naopak představuje službu vztahující se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 šesté směrnice. Místo poskytnutí služby, za kterou byly uhrazeny vstupní poplatky a členské příspěvky, se nachází v místě nemovitosti, k níž má daný člen právo dočasného užívání. Místo poskytnutí služby, za kterou byly uhrazeny poplatky za výměnu, se zase nachází v místě nemovitosti, k níž daný člen získá výměnou práva dočasného užívání.

B – K této otázce

36. Žalobkyně se domnívá, že tato otázka je v podobě, v jaké ji formuloval předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce adresované Soudnímu dvoru, zcela irelevantní. Jak vyplynulo z jejích úvah týkajících se druhé a této předběžné otázky, nesouvisejí služby, které poskytl, v dostatečné míře s nemovitostí.

37. Navíc se domnívá, že závěr, podle něhož by předmětná služba mohla souviset s oběma nemovitostmi – tj. jak s nemovitostí vloženou do fondu, tak i s nemovitostí požadovanou výměnou za vloženou nemovitost – je v rozporu se smyslem a účelem článku 9 šesté směrnice. Zákodárce Společenství si od zavedení článku 9 směrnice sliboval, že se zabrání konfliktům mezi členskými státy týkajícím se jejich příslušnosti vybírat daň z přidané hodnoty, respektive že se zabrání dvojímu zdanění. Oblast působnosti čl. 9 odst. 2 písm. a) se proto má vztahovat pouze k jedné nemovitosti, a sice k té z nich, s níž služba nejvíce souvisí.

38. Vláda Spojeného království je z těchto důvodů jako žalobkyně přesvědčena, že na této předběžnou otázku není třeba odpovídat, neboť služba poskytovaná žalobkyní právem nesouvisí s nemovitostí. Tato otázka spíše ukazuje, k jakým problémům by směřovalo opačné pojetí. Pokud by služba poskytovaná žalobkyní totiž souvisela jak s užívacím právem k nemovitosti vložené do fondu, tak i s užívacím právem k nemovitosti získaným výměnou za vloženou nemovitost, pak by jedno a totéž plnění podléhalo dvěma různým vnitrostátním sazbám daně z přidané hodnoty.

39. Ani vláda Španělského království nepokládá za velmi pravděpodobné, že by jedna služba mohla souviset s oběma pozemky. To vyplývá z jejích úvah týkajících se druhé předběžné otázky: služba spočívající v přijetí do fondu Weeks, která byla poskytnuta za vstupní poplatek a členské příspěvky, souvisí výlučně s tím pozemkem, k němuž má člen své právo dočasného užívání; naopak služba poskytnutá za poplatek za výměnu, spočívající v tom, že se určitému členovi nabídne právo dočasného užívání příslušející jinému členovi, odpovídající jeho přáním za výměnu jeho práva dočasného užívání, se vztahuje bezprostředně k nemovitosti, v níž bylo právo na výměnu vykonáno. Pokud by ovšem protiplnění poskytnuté za vstupní poplatek/členské příspěvky na straně jedné nebo za poplatek za výměnu na straně druhé skutečně souviselo s oběma pozemky, pak by bylo v souladu s rozsudkem Soudního dvora ve věci C-429/97, Komise v. Francie(7), třeba za sídlo poskytovatele služby pokládat místo poskytování služby.

40. Vláda řecké republiky dospívá v návaznosti na své úvahy týkající se druhé předběžné otázky, které se ve výsledku shodují s úvahami španělské vlády, rovněž k názoru, že na této otázce je třeba odpovědět tak, že jedna operace se nikdy nevztahuje souasně k oběma nemovitostem.

41. Komise se nakonec ve svém písemném stanovisku této předběžnou otázkou vůbec nezabývá, neboť se v podstatě stejně jako vlády Španělského království a řecké republiky domnívá, že je irelevantní. Služba poskytovaná žalobkyní se vztahuje buď k nemovitosti, k níž

členovi poskytl právo dočasného užívání (tak by tomu bylo v případě přijetí do výmného systému za vstupní poplatek a členské příspěvky), anebo k nemovitosti, kterou by člen mohl užít v rámci výmnny (tak by tomu bylo v případě protiplnění za poplatek za výmnnu), nikdy ale k obma nemovitostem souasn.

C – Ke čtvrté otázce

42. Žalobkyně se domnívá, že místo poskytnutí služby se nemní, a už byla práva dočasného užívání do fondu Weeks vložena jiným členem, anebo zakoupena žalobkyní od této osoby povinné k dani za úelem doplnění nabídky ubytování. Služba poskytovaná žalobkyní za poplatek za výmnnu je totiž stále stejnou službou nezávisle na původu práva dočasného užívání, které je členovi nabídnuto výmnou za jím vložené odpovídající právo. S touto službou je tedy z hlediska daně z přidané hodnoty třeba zacházet v souladu s úvahami žalobkyně týkajícími se první a druhé předběžné otázky, a to nezávisle na původu práva dočasného užívání získaného v rámci výmnny.

43. Ani vláda Spojeného království se nedomnívá, že původ práva dočasného užívání ovlivuje místo poskytnutí služby. Žalobkyně poskytuje za poplatek za výmnnu v obou případech, které je podle čtvrté předběžné otázky třeba rozlišovat, pouze službu administrativní povahy spoívající v tom, že členovi nabídne několik práv k užívání jiných nemovitostí odpovídajících jeho přáním ohledně výmnny. Nedochozí ke skutečnému převodu práva dočasného užívání, protože žalobkyně nemže zaručit, že vbec najde odpovídající právo dočasného užívání a ani člen nemusí žádné z nabídnutých práv dočasného užívání přijmout. Proto musí být plnění, jako je služba poskytovaná žalobkyní za poplatek za výmnnu, zdaneno nezávisle na původu práva dočasného užívání podle čl. 9 odst. 1 směrnice 77/388.

44. Podpřně ovšem vláda Spojeného království uvádí, že pokud by se ve svých úvahách zmýlila a poplatek za výmnnu by byl vybírán za skutečný převod práva k dočasnému užívání jiné nemovitosti, pak by ovšem měl být rovnž v druhém případě uvedeném ve čtvrté předběžné otázce, tj. kdyby žalobkyně práva dočasného užívání získala od této osoby povinné k dani, zdaněn v místě, kde má žalobkyně své sídlo. V tomto případě by totiž bylo možné použít zvláštní režim cestovních kanceláří.

45. Vláda Španělského království se, pokud jde o zodpovězení čtvrté předběžné otázky, odvolává na své úvahy týkající se zdanění poplatku za výmnnu. Jak již uvedla ke druhé otázce, pokud se poplatek za výmnnu uhrazuje za oprávnění využít práva k dočasnému užívání jiné nemovitosti, pak tedy souvisí s touto nemovitostí, a v důsledku toho je třeba ho zdanit v místě, kde se tato nemovitost nachází.

46. Vláda řecké republiky rozlišuje mezi obma případy uvedenými ve čtvrté předběžné otázce, přičemž patrě vychází z předpokladu, že za přenechání užívacích práv získaných žalobkyní od těchto osob povinných k dani se má platit poplatek navíc. V prvním případě, kdy žalobkyně členovi nabízí právo dočasného užívání poskytlé jinému členovi, má být poplatek za výmnnu zdaněn v místě, kde se nachází nemovitost, k níž má tento jiný člen uvedené právo dočasného užívání. V druhém případě by se opřt muselo rozlišovat: pokud by žalobkyně užívací právo dala k dispozici developerovi rekreačního střediska, je s daným případem třeba nakládat tak, jak bylo právě popsáno. Pokud žalobkyně užívací právo získá s cílem splnit přání člena a prodá-li je dále tomuto členovi, pak tato služba spadá pod zvláštní režim cestovních kanceláří. Pokud žalobkyně nakonec postoupí užívací práva, která poskyla jí samotné, pak je to třeba pokládat za činnost hoteliéra, a tudíž musí rovnž podléhat dani v místě, kde se nachází nemovitost, k níž jí poskytl tato užívací práva.

47. Komise se ve svém písemném stanovisku nakonec čtvrtou předběžnou otázkou vbec

nezabývá. Na tomto místě lze proto odkázat na její názor, podle kterého protiplnění poskytované za poplatek za výměnu souvisí s nemovitostí, která může být užívána výměnou za vložení právo dočasného užívání.

VII – Právní posouzení

A – Úvodní poznámky

1. Nezbytnost jednotného určení místa poskytnutí služby

48. Právní spor mezi žalobkyní a Commissioners pramení z neshod ohledně určení místa zdanitelného plnění. Na odpovědi na tuto otázku dále závisí to, zda plnění uskutečňuje žalobkyně v rámci její hospodářské činnosti podléhající daňové suverenitě britských nebo španělských daňových orgánů.

49. Při posuzování přeshraničních služeb z hlediska daně z obrátu mají ustanovení o místě poskytnutí ostatních služeb rozhodující význam, neboť podle nich se řídí otázka použitelnosti vnitrostátních právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty(8). Jelikož oblast působnosti systému daně z přidané hodnoty zahrnuje dodání zboží a ostatní služby, které jsou hospodářským subjektem uskutečňovány v tuzemsku za úplatu v rámci jeho činnosti, použití vnitrostátních právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty umožňuje jedině tuzemské místo poskytnutí služby.

50. Pokud by daňové orgány každého státu vycházely z jiných kritérií pro určení místa poskytnutí služby, byla by dvojí zdanění či nezdanění na denním pořádku. Právě z tohoto pohledu má jednotný hraniční určovatelský pro určení místa poskytnutí služby v rámci společného trhu obzvlášť velký význam(9). Ustanovení o místě poskytnutí služby obsažená v šesté směrnici mají podle sedmého bodu jejího odvodnění vymezit pravomoci jednotlivých členských států v daňové oblasti tak, aby se předešlo uvedeným kompetenčním sporům(10). Jednotným určením daňového hraničního určovatele pro celé Společenství se má dosáhnout účelného vymezení dopadu vnitrostátních právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty(11).

2. Základní zásady pravidel pro určení místa poskytnutí služby

51. Kvalifikačním konfliktem mezi členskými státy lze zabránit s pomocí co možná nejjednodušších a nejjednoznamenatějších pravidel, přičemž z hlediska zákonodárce lze uvažovat o různých hraničních určovatelských podle toho, zda se uplatní zásada sídla hospodářského subjektu, nebo zásada země určení. V souladu s první zásadou se použije hraniční určovatelský místo, kde má poskytovatel služeb sídlo své hospodářské činnosti, zatímco v souladu s druhou zásadou je místo poskytnutí služby určeno v místě, kde pravděpodobně dojde k jejímu spotřebování respektive k užití příjmu v souvislosti s ostatními službami.

52. Při vdomí toho, že obě zásady skýtají jak výhody, tak i nevýhody pro fungování společného trhu, se zákonodárce Společenství v souvislosti s pravidly určení místa poskytnutí služby zakotvenými v šesté směrnici rozhodl pro smíšenou formulaci(12), když v čl. 9 odst. 1 za místo poskytnutí služeb označil zásadně místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti. Z této zásady však v druhém odstavci stanovil četné kogentní výjimky, které výrazně omezují oblast působnosti prvního odstavce a samotnou zásadu místa, kde má poskytovatel sídlo, na niž se zakládá šestá směrnice, učinil výjimkou(13). V úvahu je třeba brát navíc zvláštní režimy, které přihlížejí ke zvláštnostem určitých hospodářských činností.

B – Přezkum předcházejících otázek

1. Všeobecné úvahy

a) Vymezení dodání zboží a poskytování služby

53. Nejprve je třeba konstatovat, že ani předkládající soud, ani osoby zúčastněné na probíhající řízení nepopírají, že hospodářská činnost žalobkyně spočívá výlučně v poskytování služeb za úplatu ve smyslu § 6 odst. 1 šesté směrnice. Toto právní posouzení považují za správné, a proto by z ní měla vycházet následující analýza.

54. Na základě jasného vymezení, které šestá směrnice činí s ohledem na právní kvalifikaci plnění podléhající dani z přidané hodnoty (14), nelze sáhnout po ustanoveních týkajících se dodání zboží ve smyslu článků 5 a 8 šesté směrnice. Sporné je tedy jen a pouze to, zda se na předmetné služby použije § 9 odst. 1 a odst. 2 písm. a) a zvláštní režim cestovních kanceláří upravený v § 26 odst. 1.

b) Zpěsnění předložných otázek

55. Dále je třeba konstatovat, že otázky položené předkládajícím soudem se po obsahové stránce do značné míry překrývají, a proto se domnívám, že je třeba je zpěsnit.

56. Zaprvé, předložné otázky směřují při fundovaném zhodnocení žádosti o rozhodnutí o předložné otázce k posouzení toho, do jaké míry lze přičítat různé druhy příspěvků a poplatků, které musí uhradit členové účastníci se výměnného programu RCI Weeks, k službám, které poskytuje žalobkyně.

57. Existence synalagmatického právního vztahu, v jehož rámci se smluvní strany vzájemně zavazují smířit vzájemně korespondující plnění ve formě služby a protislužby, je relevantní s ohledem na skutečnost, že podle § 2 bodu 1 šesté směrnice jsou předmetem daně z přidané hodnoty jen služby poskytované za protiplnění (15). Proto je v daném případě třeba zpěsnit specifikovat jednotlivé smluvní závazky žalobkyně.

58. Zadruhé tyto předložné otázky směřují k přezkumu toho, pod která z již uvedených pravidel pro určení místa poskytnutí služby je třeba předmetné služby zařadit. Podle těchto ustanovení lze zjistit, zda a v jakém rozsahu má Spojené království daňovou pravomoc.

59. Z důvodu přehlednosti, jakož i v zájmu užitečného zodpovězení uvedených předložných otázek, se ve své právní analýze soustředím na oba tyto hlavní aspekty.

2. Posouzení jednotlivých služeb z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty

60. Nejefektivnější se zdá přezkoumat služby poskytované žalobkyní zpěsobem *a contrario* na základě různých poplatků, které vybírá od zákazníků. Poplatky vybírané žalobkyní se týkají jednak vstupních poplatků ve formě jednorázového poplatku, který musí každý člen uhradit při první registraci, jednak ročních členských příspěvků a konečně takzvaného poplatku za výměnu v případě úspěšného zprostředkování výměny užívacích práv k obytným prostorům v rámci programu RCI Weeks. V rámci dalšího výkladu budu odděleně na základě uvedených poplatků zkoumat, které služby poskytované žalobkyní jsou s nimi spojeny. Přitom přezkoumám, zda tyto služby představují jednotné služby anebo služby, které je třeba posuzovat samostatně, a zda jsou vhodným ekvivalentem peněžitého plnění. Na základě získaných poznatků bude následně možné zjistit, který případ daně z přidané hodnoty na danou službu dopadá, a bude tedy možné odvodit místo poskytnutí služby.

61. Jaké služby byly poskytnuty v rámci tzv. smluv o timesharingu se určuje obtížně. V civilním právu pro ně neexistuje žádný jednotný smluvní typ(16). Spadají sem užívací práva na delší časový úsek ve formě nájemních smluv, koncepty spočívající ve správě majetku se zprostředkováním různých užívacích práv, koncepty s akciemi, koncepty s rekreačními kluby a řada dalších variant. Tato nepřehlednost byla také důvodem pro přijetí směrnice Evropského parlamentu a Rady 94/47/ES ze dne 26. října 1994 o ochraně nabyvatelů ve vztahu k některým aspektům smluv o nabytí práva k dočasnému užívání nemovitostí(17). Jelikož již bezprostředně poté, co tato směrnice vstoupila v platnost, se na trhu začalo nabízet několik nových konceptů timesharingu, předložila Komise za účelem zaplnění mezer v právních předpisech v roce 2007 pozmňovací návrhy s cílem posílit ochranu spotřebitele, které byly Evropským parlamentem dne 22. října 2008 přijaty v lehce pozměněném znění.

62. V projednávané věci ovšem nejde o uzavírání smluv o timesharingu jako takové, nýbrž spíše o výměnu užívacích práv k nemovitostem určeným pro rekreaci mezi členy výměnného systému.

a) Vstupní poplatky

i) Klasifikace jako protiplnění

63. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že z existence synalagmatického právního vztahu lze vycházet pouze pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a přijatým protiplněním, a pokud zaplacené částky představují skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou v rámci právního vztahu, v němž dojde ke vzájemné výměně plnění(18).

64. Ve vztahu ke vstupním poplatkům by tedy muselo být možné zjistit, že je dána přímá souvislost s dostatečně individualizovatelnou službou.

65. Z bližšího posouzení obchodního konceptu žalobkyně, jak jej ona sama a vláda Spojeného království detailně prezentují ve svých stanoviscích, vyplývá, že člen obdrží za uhrazení vstupních poplatků nejprve jen přístup k výměnnému programu RCI Weeks.

66. Pouhý vstup však ještě nezaručuje právo na dočasné využití užívacích práv příslušejících jiným členům. K tomu je vedle členství v RCI Weeks potřeba vložit do výměnného systému vlastní práva dočasného užívání. V tomto ohledu se konkrétně předpokládá, že nositel práva dočasného užívání požádá žalobkyni o provedení výměny, přičemž zaprvé musí dát k dispozici urité vlastní právo dočasného užívání a zadruhé si musí vybrat odpovídající právo dočasného užívání.

67. Vedle možnosti účastnit se výměnného programu získá člen přístup k řadě informací týkajících se nabízených rekreačních objektů, například formou pravidelně aktualizovaného katalogu v tištěné podobě nebo formou přehledu uveřejněného na internetových stránkách. Členovi se navíc sdělí telefonní číslo, na kterém popřípadě může kontaktovat personál žalobkyně a informovat se jak o přesných podmínkách výměny, tak i o doplňkových službách, které žalobkyně může poskytovat na poptání.

68. Přistoupení k RCI Weeks tedy představuje z pohledu nového člena do určité míry předstupeň účastnění na výměnném programu, přičemž členovi se za uhrazení vstupního poplatku potenciálně otevírají všechny možnosti. Informace dané nově přistoupenému členovi k dispozici se zaměřují na to, aby se připravil na vlastní výměnný program. Přistoupením však ještě nedochází k převodu práv, nýbrž výlučně k poskytnutí přístupu na určitý druh tržiště, kde mohou členové s pomocí žalobkyně směřovat svá práva dočasného užívání. Členství samo o

sob? však nezavazuje k ú?asti na tomto vým?nném programu.

69. Potud existuje p?ímá souvislost ve smyslu judikatury jen mezi ?inností spo?ívající v poskytnutí p?ístupu k p?edm?tnému vým?nnému programu a uhrazením vstupních poplatk?.

70. Bez dalšího naopak nelze vypozaovat p?ímou souvislost mezi vstupem a vlastním provedením vým?nného programu, nebo? k tomu je pot?eba dalšího p?i?in?ní smluvních stran, a sice podání žádosti ?lenem, jakož i potvrzení proveditelnosti vým?ny žalobkyní a v neposlední ?ad? uhrazení poplatku za vým?nu.

ii) Ur?ení místa poskytnutí služby

71. Dále je t?eba zkoumat, kam má tato služba být za?azena v rámci celého systému pravidel pro ur?ování místa poskytnutí služby obsažených v šesté sm?rnici. V úvahu p?ichází použití pravidel obsažených v ?l. 9 odst. 1 a 2 šesté sm?rnice. K tomu je t?eba uvést n?kolik úvodních poznámek týkajících se výkladu t?chto ustanovení.

72. ?lánek 9 odst. 1 šesté sm?rnice obsahuje obecné pravidlo pro ur?ení místa da?ové p?íslušnosti, zatímco odstavec 2 tohoto ?lánku uvádí ?adu zvláštních p?íslušností(19).

73. Šestá sm?rnice sice výslovn? neupravuje vztah obecného pravidla podle ?l. 9 odst. 1 ke zvláštním pravidl?m obsaženým v ?l. 9 odst. 2, nicmén? Soudní dv?r rozhodl, že odstavec 1 nemá p?ednost p?ed odstavcem 2 tohoto ?lánku. V každém p?ípad? je t?eba zkoumat, zda se jedná o jeden z p?ípad? upravených v ?l. 9 odst. 2 této sm?rnice: pokud tomu tak není, na uvedenou situaci se vztahuje ?l. 9 odst. 1(20). Z toho Soudní dv?r dovodil, že zvláštní úprava obsažená v ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice nesmí být považován za výjimku z obecného pravidla, kterou je nutno vykládat restriktivn?(21).

74. Soudní dv?r tedy zjevn? vychází z toho, že ?l. 9 odst. 2 šesté sm?rnice obsahuje speciáln?jší pravidla, která je t?eba zkoumat v souladu se zásadou *lex specialis derogat legi generali* p?ednostn? a použít je p?i dokonání skutkové podstaty(22).

75. Proto je t?eba nejprve zkoumat, zda již popsané pln?ní spadá do oblasti p?sobnosti zvláštní úpravy obsažené v ?l. 9 odst. odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice. P?edpokladem pro to je, že se p?edm?tná služba „vztahuje k nemovitosti“.

76. Zde ovšem vyvstává otázka, ke které nemovitosti se konkrétn? p?edm?tná služba vztahuje. V úvahu p?ipadá v zásad? souvislost s nemovitostí, k níž už má ?len právo do?asného užívání, k ?emuž se p?iklání špan?lská a ?ecká vláda, jakož i Komise.

77. Nehled? na p?esné požadavky na takovou souvislost, které vyplývají z dané skutkové podstaty, kterými se budu zabývat pozd?ji(23), mi již p?i prvním posouzení projednávaného p?ípadu p?ipadá, že zde neexistuje p?ímá souvislost mezi onou službou a p?edm?tnou nemovitostí.

78. Jak jsem již uvedla, p?istoupení k RCI Weeks p?edstavuje z pohledu nového ?lena p?edstupe? vlastního ú?astenství na vým?nném programu(24). Cílem služeb, které žalobkyn? poskytuje v podob? zprost?edkování p?ístupu a informací, je p?íprava ?lena na vým?nný program, aniž by sou?asn? s tím vznikla povinnost ú?astnit se ho. V souladu s tím v tomto raném stádiu ?lenství ješt? nedochází ani k vým?n? užívacích práv k rekrea?ním objekt?m.

79. ?len je sice po p?istoupení k RCI Weeks oprávn?n vložit do vým?nného systému vlastní práva do?asného užívání, p?iznání tohoto oprávn?ní je ovšem pro ?lena bezcenné, dokud nejsou napln?ny p?edpoklady skute?ného provedení vým?ny.

80. Pouhé umožn?ní vkladu vlastních práv k do?asnému užívání nemovitosti do vým?nného systému nem?že být samo o sob? pokládáno za hlavní pln?ní ve smyslu právních p?edpis? týkajících se dan? z p?idané hodnoty. Objektivn? vzato p?edstavuje maximáln? vedlejší pln?ní, které samo o sob? není pro zákazníka cílem, nýbrž prost?edkem k získání prosp?chu z hlavního pln?ní poskytovatele, tj. umožn?ní vým?ny užívacích práv k rekrea?ním objekt?m, za nejvýhodn?jších podmínek.

81. Zásada „jednoty pln?ní“(25) v právních p?edpisech týkajících se dan? z p?idané hodnoty neumož?uje pokládat takové vedlejší pln?ní za samostatné pln?ní. V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora(26) nesmí být zdanitelné pln?ní rozd?leno na jednotlivé prvky za ú?elem jejich zdan?ní daní z p?idané hodnoty zvláš?. P?i kvalifikaci pln?ní je naopak t?eba zam?řit se na p?evládající složku v rámci celku všech pln?ní. Tím mén? se smí z takového vedlejšího pln?ní vycházet jako z rozhodujícího pln?ní p?i zjiš?ování místa poskytnutí služby, toto musí naopak ustoupit do pozadí vlastnímu hlavnímu pln?ní. Jedin? naposled uvedené pln?ní se považuje za zdanitelnou službu ve smyslu ?l. 2 bodu 1 šesté sm?rnice.

82. ?lánek 9 odst. 2 šesté sm?rnice nakonec nelze použít, nebo? v projednávaném p?ípad? není zjevné, že mezi vlastní službou, za niž ?len uhrazuje vstupní poplatky, a nemovitostí, k níž má ?len práva do?asného užívání, existuje dostate?n? úzká souvislost.

83. Pokud se, jako je tomu zde, vychází z p?edpokladu, že p?edm?tná služba, za kterou ?len platí vstupní poplatky, spo?ívá pouze v poskytnutí p?ístupu k vým?nnému systému a informací ohledn? možností vým?ny práv do?asného užívání, pak rovn?ž nelze použít ?lánek 26 šesté sm?rnice, jelikož žalobkyn? p?i tom každopádn? nevyužívá dodání zboží ?i poskytnutí služeb t?etími osobami povinnými k dani, které by byly ur?eny k uskute?n?ní cesty.

84. Jelikož se nepoužije žádná ze speciálních úprav, spadá projednávaný p?ípad do oblasti p?sobnosti obecného pravidla obsaženého v ?l. 9 odst. 1 šesté sm?rnice. V d?sledku toho se, pokud jde o vstupní poplatky, nachází místo poskytnutí služby v míst?, kde má žalobkyn? sídlo své hospodá?ské ?innosti.

b) ?lenské p?ísp?vky

i) Klasifikace jako protipln?ní

85. Z tvrzení žalobkyn? vyplývá, že mezi vstupními poplatky a ?lenskými p?ísp?vky není žádný v?cný rozdíl, nebo? tyto p?edstavují dohromady protipln?ní za ú?ast na vým?nném programu RCI Weeks a za možnost využívat výhod spojených s ?lenstvím(27).

86. Zdá se, že s uhrazováním ?lenských p?ísp?vk? není spjato nic jiného, než pravidelné placení paušální ?ástky za využívání celého spektra služeb poskytovaných žalobkyní. V souladu s tím je t?eba ji zaplatit i tehdy, když se ?len neú?astní vým?nného programu, a? už proto, že nevložil žádná vlastní práva do?asného užívání do vým?nného systému, anebo proto, že nebylo nalezeno žádné odpovídající právo do?asného užívání na vým?nu.

87. V projednávaném p?ípad? bezesporu existuje právní vztah, v jehož rámci dochází k vým?n? korespondujících pln?ní. Okolnost, že ?lenské p?ísp?vky nelze p?íadit ke každému osobnímu využití vým?nného programu, na tom nic nem?ní. Jak Soudní dv?r rozhodl v rámci

případu Kennemer Golf(28), existuje synalagmatický právní vztah i tehdy, pokud spolek poskytuje dlouhodobé velké množství služeb a jeho členové platí paušální částku formou ročního příspěvku jako protiplnění. Potud naplňují služby poskytované žalobkyní pojmové znaky služby vykonané za úplatu ve smyslu §l. 2 odst. 1 šesté směrnice, a podléhají tedy zásadně dani z přidané hodnoty.

ii) Určení místa poskytnutí služby

88. Vzhledem ke skutečnosti, že členské příspěvky jsou považovány za protiplnění za velké množství služeb, které zaprvé ne vždy vykazují vztah k určité nemovitosti a zadruhé nemusí být poskytovány v rámci provedení výměny práv dočasného užívání, bylo by podle mého názoru chybné vycházet z toho, že existuje souvislost s nemovitostí ve smyslu §l. 9 odst. 2 písm.a) šesté směrnice. Nejenže by to nebylo v souladu s tvrzenými skutečnostmi, ale navíc by to vedlo k neobhajitelnému rozšíření této zvláštní skutkové podstaty.

89. Podobně jako vstupní poplatky se i členské příspěvky vážou k členství a výhodám s ním spojeným. Potud se zdá být logické, aby s nimi bylo z hlediska daně z přidané hodnoty zacházeno obdobně jako se vstupními poplatky.

90. V důsledku toho se, pokud jde o členské příspěvky, nachází místo poskytnutí služby podle §l. 9 odst. 1 šesté směrnice v místě, kde má žalobkyně sídlo své hospodářské činnosti.

c) Poplatky za výměnu

i) Klasifikace jako protiplnění

91. Na rozdíl od případu, kde se jednalo o shora uvedené poplatky, hradí člen poplatek za výměnu s ohledem na konkrétní provedení výměnného programu. Nejpozději v okamžiku, kdy dojde k žádnému uskutečnění takové výměny práv dočasného užívání, naúčtuje žalobkyně, která při tom má hlavní koordinační funkci(29), členovi poplatek za výměnu.

92. Obě smluvní strany tedy poskytují svá plnění s cílem získat protiplnění. Z toho jasně vyplývá, že nároky obou smluvních stran se zakládají na synalagmatickém právním vztahu.

ii) Určení místa poskytnutí služby

93. Sporné je naopak to, podle kterých pravidel je třeba určit místo poskytnutí služby.

– Použitelnost zvláštního režimu cestovních kanceláří

94. V úvahu přichází nejprve zvláštní úprava v rámci ustanovení týkajících se daně z přidané hodnoty obsažená v článku 26 šesté směrnice. Na rozdíl od ostatních zúčastněných nevykládá vláda Spojeného království kategoricky možnost jeho použití.

Smysl a účel úpravy

95. Článek 26 šesté směrnice stanovuje výjimku z obecného pravidla určujícího daňový základ u určitých plnění uskutečňovaných cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů(30). Z výjimečné povahy tohoto článku vyplývá, že smí být použit jen tehdy, pokud je to nezbytné k dosažení cíle směrnice(31).

96. Cílem zvláštního režimu týkajícího se daně z přidané hodnoty zavedeného článkem 26 šesté směrnice je přizpůsobit rozhodné právo zvláštní povaze činnosti cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů. Služby těchto hospodářských subjektů se vyznačují tím, že se zpravidla skládají z několika plnění, nejčastěji z přepravních a ubytovacích služeb, které jsou

poskytovány zčásti v cizině, zčásti v zemi, kde má cestovní kancelář své sídlo nebo stálou provozovnu. Použití obecných ustanovení o místě zdanění, daňovém základu a odpůtu daně z přidáné hodnoty na vstupu by na základě velkého množství lokalit, kde byly služby poskytnuty, směřovalo u těchto hospodářských subjektů k praktickým problémům, které by znesnadnily výkon její hospodářské činnosti(32).

97. Aby se tomu zabránilo, stanoví §l. 26 odst. 2 mimo jiné, že plnění uskutečňovaná cestovní kancelář v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kancelář 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 poskytl.

Pojmové znaky skutkové podstaty

– Povaha cestovní kanceláře nebo organizátora turistických zájezdů

98. Předem je třeba poznamenat, že okolnost, že žalobkyně není ani cestovní kancelář, ani organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je tímto pojmem běžně popisován, nebrání použití §l. 26 šesté směrnice, pokud v souladu s judikaturou Soudního dvora uskutečňuje totožná plnění v rámci jiné činnosti(33).

99. Tento pojmový znak je v projednávaném případě naplněn. Tím, že žalobkyně nabízí služby, jejichž prostřednictvím je jejím členům umožněno užívat nemovitosti nacházející se v cizině k rekreačním účelům, vykonává hospodářskou činnost, která se v určitém ohledu podobá činnosti cestovních kancelář nebo organizátorů turistických zájezdů, aniž by s touto činností byla zcela totožná. Začlenění do oblasti působnosti §l. 26 šesté směrnice je navíc odvodněno jeho smyslem a účelem. Hospodářská činnost žalobkyně je totiž z důvodu, že poskytuje velké množství služeb a že se sídlo podniku nachází jinde než předemt plnění, vystavena podobným rizikům dvojího zdanění jako cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů.

– Jednání svým vlastním jménem

100. Předpokladem použitelnosti §l. 26 je podle jeho prvního odstavce, že cestovní kancelář jedná se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívá dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Cestovní kancelář, která cestovní služby pouze zprostředkovává, naopak nespadá do oblasti působnosti §l. 26, nýbrž poskytuje zprostředkovatelské služby v místě svého sídla ve smyslu obecného pravidla obsaženého v §l. 9 odst. 1 šesté směrnice(34).

101. Rozhodující je tedy v první řadě to, zda žalobkyně při poskytování svých služeb jedná vlastním nebo cizím jménem.

102. Jak správně upozorňuje španělská vláda(35), pro vymezení je rozhodující, zda činnost žalobkyně spočívá pouze ve zprostředkování kontaktu mezi dvěma členy, aby ti mohli dosáhnout smluvního konsensu ohledně výměny užívacích práv k rekreačním objektům. V takovém případě by šlo o zprostředkovatelskou činnost, neboť žalobkyně by jednala cizím jménem. O jednání svým vlastním jménem by naopak šlo tehdy, kdyby členové uskutečnili výměnu, aniž by věděli, kdo je oprávněným protějškem, neboť žalobkyně by sama převzala koordinaci a udělení užívacích práv k rekreačním objektům.

103. Podle tvrzení žalobkyně v převodním řízení jedná při zjišťování dostupnosti zvoleného rekreačního objektu a při hledání alternativních nabídek vždy „z pověření jejích členů“(36). Dále uvádí, že její členové jsou v kontaktu výhradně s jejími zaměstnanci a nekomunikují mezi sebou přímo(37). Na základě těchto tvrzení je třeba vycházet z toho, že jedinou smluvní partnerkou

žalobkyně je žalobkyně v původním řízení.

104. V důsledku toho nevykonává žalobkyně žádnou zprostředkovatelskou činnost. Jedná naopak svým vlastním jménem ve smyslu čl. 26 odst. 1 šesté směrnice.

– Využití dodaného zboží a služeb poskytnutých jinými osobami povinnými k dani

105. Nejasné je naopak to, zda je v daném případě naplněn jiný důležité pojmový znak skutkové podstaty, a sice požadavek využití dodaného zboží a služeb poskytnutých jinými osobami povinnými k dani. K takovým službám by patřily například ubytovací a přepravní služby poskytované třetími osobami. Tyto služby třetích osob by však musely mít větší úlohu, než jen být prostředkem k získání hlavní služby tohoto hospodářského subjektu za co nejlepších podmínek. V opačném případě by tyto služby zůstávaly v souladu s judikaturou Soudního dvora⁽³⁸⁾ čistě doplňkovými ve vztahu k vlastním službám, a tudíž by bylo vyloučené zdanit je podle článku 26 šesté směrnice. Pokud by žalobkyně svým členem nabízela vedle služeb poskytovaných v souvislosti s výměnou užívacích práv k nemovitostem i další služby, které jsou obvykle poskytovány třetími osobami, jako například přepravu do Španělska, bylo by možné použít článek 26 šesté směrnice.

106. Ani předkládací usnesení, ani tvrzení žalobkyně neobsahují konkrétní důkazy o tom, že žalobkyně při poskytování služeb svým členem využívá dodaného zboží a služeb jiných osob povinných k dani. Ví se pouze to, že fond Weeks může být doplněn tak, že žalobkyně dokoupí ubytování od třetích osob nebo developer dá k dispozici další týdny ubytování. Člen může požádat také o výměnu ubytování v rámci této doplňující nabídky, uhradí-li poplatek za výměnu. Podrobnosti nezbytné pro právní posouzení této transakce ovšem nepokládám za dostačující.

107. Vnitrostátnímu soudu tedy přísluší, aby podrobně prozkoumal, zda bylo ve věci v původním řízení využito dodaného zboží a poskytnutých služeb. V případě záporné odpovědi by článek 26 šesté směrnice nebylo možné použít.

– Použitelnost čl. 9 odst. 2 šesté směrnice

108. V případě, že se článek 26 šesté směrnice nepoužije, je následně třeba zkoumat, zda služba spočívající v usnadnění výměny práv k dočasnému užívání určitých rekreačních objektů mezi držiteli těchto užívacích práv vykazuje souvislost s určitou nemovitostí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a).

109. Podle mého názoru lze s existencí takové souvislosti souhlasit, provedeme-li gramatický výklad tohoto ustanovení, neboť služby poskytované žalobkyní směřují ke zprostředkování užívacího práva k určité cizí nemovitosti na konkrétně stanovený časový úsek členovi.

110. Generální advokátka Sharpston ovšem vyjádřila ve svém stanovisku k věci Heger⁽³⁹⁾ pochybnosti ohledně provedení výlučného gramatického výkladu tohoto ustanovení. V tomto ohledu správně upozornila na to, že příliš široký výklad „souvislosti“ by nebyl vhodný, neboť nakonec každá služba může tím či oním způsobem souviset s nemovitostí, chápánou jako vymezený prostor. Ve skutečnosti může být takové sepejetí s nemovitostí rozdílně úzké, respektive charakteristické, a to v závislosti na druhu služby.

111. Soudní dvůr dosud neupřesnil, jaké požadavky mají být stanoveny na druh a míru přímosti takové souvislosti. V rozsudku Heger(40) pouze konstatoval, že pod čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice spadá jen takové poskytování služeb, které vykazuje „dostatečný přímý vztah“ k nemovitosti. Takovýto vztah ostatně charakterizuje všechna poskytování služeb vyjmenovaná v tomto ustanovení.

112. Vzhledem k tomu se nabízí otázka, zda lze zde zastávaný výklad čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice opřít také o jeho umístění v systému norem týkajících se určení místa poskytnutí služby a jeho smyslem a účelem.

113. Jako velmi podnětný se ukazuje výčet příkladů, který je v něm obsažen a který nelze kvůli jednoznačnému znění čl. 9 odst. 2 písm. a) („včetně“, „jako jsou“) v žádném případě považovat za taxativní výčet, neboť jak Soudní dvůr naznačil v rozsudku Heger, v těchto příkladech lze nalézt důležité indicie týkající se druhu a povahy takové souvislosti.

114. Při výkladu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice je ovšem třeba přihlížet k judikatuře Soudního dvora, podle níž jsou v případě neexistence výslovné definice v šesté směrnici tam uvedených pojmů nebo odkazu na právní řády členských států tyto pojmy autonomními pojmy práva Společenství, a tudíž musí být definovány na úrovni Společenství(41).

115. Z příkladů poskytování služeb v souvislosti s nemovitostí vyjmenovaných v čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice každopádně vyplývá, že fyzické navázání kontaktu nemusí být nezbytným kritériem, zvláště když realitní makléři či architekt mohou své služby poskytovat, i když si nemovitost nikdy neprohlédli nebo na ni nevstoupili. Makléři pouze musí znát objekt, který má zprostředkovat, a architekt musí disponovat plány týkajícími se nemovitosti.

116. Zdá se, že se nepožaduje ani to, aby služba byla poskytnuta výhradně tím, který je oprávněn s nemovitostí disponovat na základě právních předpisů, a sice oprávněn z vlastní právního hlediska k převodu vlastnického práva nebo zatížení vlastním břemenem anebo k pronajmutí těchto osobám v závazkovém právním smyslu, zvláště když oprávněný a realitní makléři jsou zpravidla různé osoby.

117. Směrodatné by mělo být naopak to, že hospodářské těžiště dané služby by zpravidla nebylo možné, respektive smysluplné, pokud by neexistovala žádná konkrétní nemovitost. V tomto ohledu by měla stačit jakákoli vlastní souvislost s nemovitostí nebo částmi nemovitosti(42). Tento popis platí například pro službu, jejímž cílem je užívání, zhodnocování, zastavění nebo spravování pozemku, včetně služeb poskytujících k realizaci těchto postupů, aniž by byl v popředí jiný hospodářský postup(43).

118. Tyto podmínky jsou v případě realitního makléře a architekta bezpochyby naplněny, neboť neodmyslitelným předpokladem činnosti obou profesních skupin je existence nemovitostí. Totéž platí pro obchodní koncept žalobkyně, který nelze realizovat, pokud neexistuje pozemek spjatý s právy dožádného užívání.

119. Pokud na druhou stranu srovnáme druh služeb, které poskytuje žalobkyně, s profesními typy demonstrativně vyjmenovanými zákonodárcem, pak lze konstatovat mnohem větší podobnost se službami realitního makléře. Jeho služba zpravidla spočívá ve zprostředkování uzavírání smluv o nemovitostech nebo zprostředkování příležitosti k jejich uzavření, přičemž předmetem těchto smluv je prodej a nabytí, ale i pronájem nemovitostí nebo jejich částí. Společné se službami poskytovanými realitním makléřem má služba poskytnutá žalobkyní to, že jejím předmetem je přenechání nemovitosti k užívání, přičemž žalobkyně vystupuje stejně jako realitní makléř do jisté míry jako prostředník mezi oběma zainteresovanými stranami a za dosažení shody o

přenechání uživatelských práv obdrží protiplnění.

120. Ze shora uvedeného popisu profesního typu realitního makléře vyplývá, že přenechání uživatelských práv, které umožňuje prostřednictvím své služby, bude obvykle spočívat v prodeji nebo pronájmu nemovitosti. Naposled uvedenou skutečnost lze z hlediska daně z přidané hodnoty na základě těsného sepejetí s určitou nemovitostí zařadit mezi služby ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice(44).

121. Přesto se domnívám, že okolnost, že v projednávaném případě jde výlučně o výměnu práv dočasného užívání, nebrání použití čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

122. Výčet obsažený v tomto ustanovení je zaprvé, jak již bylo zmíněno, spíše demonstrativní než taxativní, a rozšíření o nové druhy služeb cestou soudního výkladu tedy nic nestojí v cestě.

123. Z druhé, právo dočasného užívání jeho držiteli každopádně zaručuje uživatelské právo podobné tomu, které vyplývá z nájmu bytového prostoru, a to bez ohledu na jeho právní povahu(45), která je vždy stanovena v právních předpisech členských států(46). S výměnou práv dočasného užívání, tak jak ji žalobkyně provádí v rámci svého podnikání, sice není spjat žádný převod práva z jednoho člena na druhého, ale tím, že smlouvy o timesharingu obvykle stanoví možnost bezúplatného či úplatného přenechání uživatelských práv těmto osobám, může se těchto práv dovolávat také tento druhý člen účastníci se výměny(47).

124. Zatímco by zdanění uskutečněných plnění v místě, kde se nachází nemovitost, bylo v souladu se zásadou země určení. Bralo by v úvahu to, že člen může jím zvolený rekreační objekt užívat jen přímo na místě a jedině na tomto místě může z hlediska daně z přidané hodnoty spotřebovat přijatou službu.

125. Ze shora uvedených skutečností vyplývá, že mezi službou poskytující v usnadnění výměny práv k dočasnému užívání určitých rekreačních objektů mezi držiteli těchto uživatelských práv a nemovitostí, které se týká výkon práva na výměnu, je dostatečně přímá souvislost. V důsledku toho je místem poskytnutí služby ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice místo, kde se nachází tato nemovitost.

VIII – Závěrečná zjištění

126. Na základě shora provedené analýzy jsem dospěla k závěru, že služby, které žalobkyně poskytuje proti uhrazení vstupních poplatků a členských příspěvků, nevykazují přímou souvislost s určitou nemovitostí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (respektive čl. 45 směrnice 2006/112/ES), a spadají proto do oblasti působnosti obecného pravidla obsaženého v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice (respektive čl. 43 směrnice 2006/112/ES).

127. Určení místa poskytnutí služby, pokud jde o služby, které žalobkyně poskytuje proti uhrazení poplatků za výměnu, záleží zase na tom, zda žalobkyně využívá dodaného zboží a služeb poskytnutých jinými osobami povinnými k dani. Jelikož Soudní dvůr nemá k dispozici žádné konkrétní poznatky o tom, že žalobkyně při poskytování služeb svým členům využívá dodaného zboží a služeb jiných osob povinných k dani, přisluší vnitrostátnímu soudu, aby zkontroloval, do jaké míry se zde jedná o tento případ. V případě kladné odpovědi se použije zvláštní režim upravený v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice (respektive čl. 307 druhém pododstavci směrnice 2006/112/ES). Pokud by tento předpoklad ovšem nebyl splněn, je třeba použít čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (respektive čl. 45 směrnice 2006/112/ES).

IX – Závěry

128. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené VAT and Duties Tribunal takto:

„1. Služby, které žalobkyně poskytuje proti uhrazení vstupních poplatků a členských příspěvků, nevykazují přímou souvislost s určitou nemovitostí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (respektive článku 45 směrnice 2006/112/ES), a spadají proto do oblasti působnosti obecného pravidla obsaženého v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice (respektive článku 43 směrnice 2006/112/ES). V důsledku toho se místo poskytnutí služby nachází v místě, kde má žalobkyně sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, odkud tyto služby poskytuje.

2. Pokud jde o služby, které žalobkyně poskytuje proti uhrazení poplatků za výměnu, vnitrostátnímu soudu přísluší přezkoumat, zda žalobkyně využívá dodaného zboží a služeb poskytnutých jinými osobami povinnými k dani. V případě kladné odpovědi se použije zvláštní režim upravený v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice (respektive čl. 307 druhém pododstavci směrnice 2006/112/ES). Za místo poskytnutí služby je pak třeba pokládat místo, kde má žalobkyně sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, odkud tyto služby poskytuje.

Pokud by tento předpoklad ovšem nebyl splněn, je třeba použít čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (respektive článku 45 směrnice 2006/112/ES) s tím důsledkem, že za místo poskytnutí služby se pokládá místo, kde se nachází předmětná nemovitost.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úř. věst. L 145, 13.6.1977, s. 1.

3 – Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1.

4 – Odpovídá článku 43 směrnice 2006/112/ES.

5 – Odpovídá článku 45 směrnice 2006/112/ES.

6 – Odpovídá článkům 306 a násl. směrnice 2006/112/ES.

7 – Rozsudek ze dne 25. ledna 2001, Komise v. Francie (C-429/97, Recueil, s. I-637).

8 – Taktéž Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Vídeň 1997, s. 121. Srov. též Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, svazek 1, s. 497, podle nichž nehraje teorie týkající se určení místa poskytnutí služby žádnou roli v takových případech, kdy by plnění podléhala jedné a té samé vnitrostátní daňové příslušnosti. Jakmile je založena příslušnost několika různých vnitrostátních daňových orgánů, například protože zboží bylo přemístěno na území jiného členského státu nebo protože služby byly poskytnuty osobou, která má své bydliště v jiném členském státě, nelze jednoznačně určit, zda se hospodářská činnost uskutečnila na území určitého státu, či mimo něj. Určení místa poskytnutí služby je rozhodující pro zodpovězení otázky, zda a jaká daň z přidané hodnoty se má vybrat.

9 – Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH“, in *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (vyd. M. Achatz/M. Tumpel), Vídeň 2001, s. 125.

10 – Srov. v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 14); ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20); ze dne 6. března 1997, Linthorst a další (C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10), a ze dne 12. května 2005, RAL (C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 23). V něm Soudní dvůr v souvislosti s ustanoveními o místě

plnění ve smyslu článku 9 šesté směrnice uvedl, že tato ustanovení mají zabránit kompetenčním sporům, které by mohly vést ke dvojímu zdanění či k nezdanění příjem.

11 – Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Kolín 1992, s. 81, se domnívá, že hlavním cílem této úpravy je jednoznačně vymezit mezi členskými státy pravomoci vybírat daně s cílem zabránit dvojímu zdanění, jakož i nezátíženému konzumu.

12 – Ve svém stanovisku ze dne 7. března 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 27) hovoří generální advokátka Sharpson o tom, že zákonodárce Společenství vytvořil určité vnitřní napětí v rámci šesté směrnice, vzhledem k tomu, že pravidla týkající se místa poskytnutí služeb jsou spíše založena na zásadě původu než na zásadě určení, přestože základní zásadou, na níž se zakládá daň z přidané hodnoty jako spotřební daň, je to, že by měla být vybírána v místě spotřeby.

13 – Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brusel 2001, s. 293, vysvětluje tuto okolnost historií vzniku šesté směrnice. Během prací na návrhu směrnice se vycházelo z předpokladu, že orientace na místo, kde má hospodářský subjekt své sídlo, je nejpraktičtější řešením, přičemž tento návrh stanovil ještě poměrně málo výjimek. Počet výjimek se nicméně zvýšil v průběhu závěrečných jednání, což vedlo k tomu, že znění této normy, které Rada přijala v květnu 1977, nelze od té doby snadno aplikovat.

14 – Pojmy „dodání zboží“ a „poskytování služeb“ se vzájemně vylučují. Článek 6 odst. 1 směrnice 77/388/EHS stanoví, že poskytováním služeb se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5. Podle čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice se výrazem dodání zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Problémy s vymezením se vyskytují u plnění tvořených souborem dílčích plnění a úkonů, které ale mohou na základě zásady jednoty plnění představovat buď jen do dodání zboží, nebo jen poskytování služeb [srov. stanovisko generálního advokáta Ruize-Jaraba Colomera ze dne 23. listopadu 2004, Hotel Scandic, C-412/03, Sb. rozh. s. I-7443, bod 21; Haunold, P., „Der Steuergegenstand“ (citovaný v poznámce pod čarou 9), s. 110]. Soudní dvůr se několikrát zabýval otázkou, zda v případech, které mu byly předloženy, plnění vždy naplňují pojmové znaky dodání zboží anebo poskytnutí služeb (srov. např. rozsudky ze dne 14. července 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Recueil, s. I-4387; ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, s. I-2395; ze dne 17. listopadu 1993, Komise v. Francie, C-68/92, Recueil, s. I-5881, a ze dne 14. května 1985, Van Dijk's Boeckhuis, 139/84, Recueil, s. 1405).

15 – V souvislosti se službou jako protiplněním Soudní dvůr již rozhodl, že služba je poskytnuta za „protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice 77/388/EHS, a tudíž podléhá dani jen tehdy, když mezi jejím poskytovatelem a jejím příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dochází ke směnné vzájemných plnění, přičemž úplata, kterou obdrží poskytovatel služby, tvoří skutečnou protihodnotu služby poskytnuté jejímu příjemci (srov. např. rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14; First National Bank of Chicago, uvedený výše v poznámce pod čarou 14, body 26 až 29, a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 39).

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, s. 45, upozorňuje, že smlouvy o timesharingu netvoří z důvodu rozlišení druhů smluv žádný homogenní smluvní typ. Smlouvy o timesharingu nelze přičítat k některému z klasických smluvních typů německého soukromého práva, i kdyby se rozdělily do skupin závazkových právních, věcných právních, společenských timesharingových smlouvy a timesharingové smlouvy o sdružení. Z tohoto důvodu by se smlouvy o timesharingu podle toho, jak se projevují, v německém právním systému nejprve řadily k atypickým respektive v praxi běžným smlouvám, které se vyznačují neexistencí zákonné úpravy i přes čím dál častější

výskyt v právních vztazích, jakož i stejnorodostí zájmových pozic a úprav obsažených ve smlouvě. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brusel 2006, s. 29 a 30 a Mostin C./Feron, B., „Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé“, *Annales de droit de Louvain*(1994), s. 33 a 34 zmiňují celou řadu právních konstrukcí, které připadají v úvahu a umožňují, aby na smlouvy o timesharingu dopadaly kategorie belgického a francouzského občanského práva. V úvahu podle nich připadají závazkové právní, včetně právní konstrukce a konstrukce v oblasti obchodních společností respektive sdružení. Vanbrabant upozorňuje, že v Portugalsku a Španělsku jsou dočasné užívací práva koncipována jako věcná práva. V Portugalsku byl již v osmdesátých letech koncipován tzv. „direito de habitação periodica“, zatímco ve Španělsku byl schválen zákon 42/1998 ze dne 15. listopadu 1998 (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*, s. 573, uvádí, že smlouvy o timesharingu patří ke skupině atypických smluv.

17 – Úč. vst. L 280, s. 83.

18 – Srov. rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11, 12 a 16; ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Recueil, s. 6365, bod 11; Tolsma (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 14); ze dne 16. října 1997, Fillibeck, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 12; Kennemer Golf (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 39); ze dne 19. března 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, s. I-6289, bod 30; ze dne 23. března 2006, FCE Bank, C-210/04, Sb. rozh. s. I-2803, bod 34, a ze dne 18. března 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, Sb. rozh. s. I-6415, bod 19).

19 – Rozsudek ze dne 7. září 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 15).

20 – Srov. v tomto smyslu rozsudky Dudda (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 21), RAL (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 24), ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 33) a Heger (uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 15). Tato judikatura se v tomto ohledu odchyluje od judikatury vycházející z rozsudku Berkholz (uvedeného výše v poznámce pod čarou 10, bod 17), podle něhož je podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, obvykle upřednostňovaným hraničním územím.

21 – Srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. března 2001, SPI (C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 17).

22 – Taktéž Weiermayer, R., (dílo citované výše v poznámce pod čarou 9), s. 134.

23 – Viz body 108 a násl. tohoto stanoviska.

24 – Viz bod 68 tohoto stanoviska.

25 – Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer použil tento pojem „zásada jednoty práva“ poprvé ve svém stanovisku k věci Hotel Scandic (uvedeném výše v poznámce pod čarou 14, bod 21). Vychází přitom z Haunold, P., „Der Steuergegenstand“, (dílo citované výše v poznámce pod čarou 14), s. 111.

26 – K povaze souvisejících právních předpisů týkajících se daní z přidané hodnoty srov. mé stanovisko ze dne 9. prosince 2008, Tellmer Property (C-572/07, Sb. rozh. s. I-0000, body 33 a násl.). Z článku 2 šesté směrnice vyplývá, že každé poskytování služeb je třeba

obvykle považovat za oddělené a samostatné (srov. rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 29; Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedený v poznámce pod čarou 20, bod 20, a ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 50). Za určitých okolností však několik plnění formálně oddělených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (srov. výše uvedený rozsudek Part Service, bod 51). Je tomu tak například tehdy, když je již podle analýzy provedené na základě objektivních kritérií konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim (srov. výše uvedené rozsudky CPP, bod 30; ze dne 15. května 2001, Primback, C-34/99, Recueil, s. I-3833, bod 45; Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedený v poznámce pod čarou 20, bod 21, jakož i výše uvedený rozsudek Part Service, bod 52). Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (srov. výše uvedené rozsudky CPP, bod 29, a Part Service, bod 52). Lze rovněž konstatovat, že se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spjata, že objektivně tvoří jediné nerozdlitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (srov. rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedené výše v poznámce pod čarou 20, bod 22, a výše uvedený rozsudek Part Service, bod 53).

27 – Viz bod 32 písemného vyjádření žalobkyně.

28 – Rozsudek Kennemer Golf (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 40). V centru pozornosti uvedené věci stála kvalifikace plnění uskutečňovaných jedním sportovním klubem jako služby ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. Podle názoru Soudního dvora okolnost, že roční příspěvky poskytované členy sportovního klubu byly paušální částkou a nelze je přiřadit ke každému osobnímu využití golfového hřiště, neměly nic na tom, že mezi členy tohoto sportovního klubu a samotným klubem dochází k výměně oboustranných plnění. Plnění poskytovaná klubem totiž spočívala v tom, že svým členům dala dlouhodobě k dispozici sportovní objekty, jakož i výhody s nimi spjaté, a nikoli v tom, že by na požádání jejími členy poskytovala plnění směřující k určitému cíli. Na základě toho tedy existovala přímá souvislost mezi ročními příspěvky hrazenými členy sportovního klubu, jako je ten, o němž se jedná v převodním řízení, a službami poskytovanými tímto klubem.

29 – Kelp, U. (dílo citované výše v poznámce pod čarou 16), s. 27, se domnívá, že organizace zprostředkovávající výměnu koordinuje právní oprávněných z užívacích práv, která tito mají ohledně výměny, takovým způsobem, že zprostředkuje práva k nemovitostem příslušejícím těm, kteří mají zájem o výměnu, jiným zájemcům, aby mohli na oplátku využívat „cizí“ objekty v jiných rekreačních oblastech formou timesharingu.

30 – Rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 5), a First Choice Holidays (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 21).

31 – Rozsudky Madgett a Baldwin (uvedený výše v poznámce pod čarou 30, bod 34), a First Choice Holidays (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 22).

32 – Rozsudky ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, Recueil, s. I-5723, body 11 a 12); ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 13); Madgett a Baldwin (uvedený výše v poznámce pod čarou 30, bod 18); First Choice Holidays (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, body 23 až 25), a ze dne 13. října 2005, iSt internationale Sprach- und Studienreisen (C-200/04, Sb. rozh. s. I-8691, bod 21).

33 – V rozsudku Madgett a Baldwin (uvedeném výše v poznámce pod čarou 30, bod 20) Soudní dvůr rozhodl, že důvody, na nichž se zakládá zvláštní režim použitelný pro cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů, jsou platné rovněž v případě, že hospodářský subjekt není cestovní kanceláří nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je tímto pojmem běžně používán, ale skutečně totožná plnění v rámci jiné činnosti. Výklad omezující použití článku 26 šesté směrnice pouze na hospodářské subjekty, které jsou cestovními kancelářemi nebo organizátory turistických zájezdů ve smyslu, který je tímto pojmem běžně používán, by totiž měl za následek, že totožné služby by spadaly pod různá ustanovení v závislosti na formální povaze hospodářského subjektu (výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, body 20 a 21). Potvrzeno rozsudkem iSt internationale Sprach- und Studienreisen (uvedeným výše v poznámce pod čarou 32, bod 22).

34 – V tomto smyslu rovněž Birkenfeld, W., a Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. vydání, Bielefeld 1998, s. 169.

35 – Viz bod 20 písemného vyjádření španělské vlády.

36 – V bodě 11 svého písemného vyjádření žalobkyně uvádí toto: „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.“ (Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska).

37 – Viz bod 33 písemného vyjádření žalobkyně.

38 – Srov. rozsudky Madgett a Baldwin (uvedený výše v poznámce pod čarou 30, body 24 až 27) a iSt internationale Sprach- und Studienreisen (uvedený výše v poznámce pod čarou 32, body 25 až 27). Soudní dvůr nepokládal za pouhé vedlejší plnění takové služby, které sahají nad rámce tradičních úkolů hoteliéra a jejichž realizace nemůže stát bez citelného dopadu na cenu souboru služeb, jako je doprava k hotelu ze vzdálených míst, kde došlo k vyzvednutí. Za pouhé vedlejší plnění však Soudní dvůr pokládal takové cestovní služby, které bývají poskytovány zpravidla v souvislosti s jazykovým vzděláváním a s odbornou přípravou, jako je doprava zákazníka do cílového státu nebo pobyt v něm.

39 – Stanovisko generální advokátky Sharpston k věci Heger (uvedené výše v poznámce pod čarou 12, body 31 a 33).

40 – Rozsudek Heger (uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 24).

41 – Tato judikatura, která se p?vodn? týkala výkladu p?ípad? osvobození uvedených v ?látku 13 šesté sm?rnice (srov. rozsudky ze dne 12. zá?í 2000, Komise v. Irsko, C?358/97, Recueil, s. I?6301, bod 51; ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C?315/00, Recueil, s. I?563, bod 25, a ze dne 12. ?ervna 2003, Sinclair Collis, C?275/01, Recueil, s. I?5965, bod 22), musí obdobn? platit p?i definování pojmu obsažených v ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice. Zaprvé, ?l. 9 odst. 2 písm. a) nedefinuje výslovn? pojmy, které uvádí, ani neodkazuje na vnitrostátní právní ?ády pro jejich definici. Zadruhé, kompeten?ním spor?m mezi vnitrostátními soudy a orgány da?ové správy lze, jak je zmín?no v bod? 51 tohoto stanoviska, zabránit jedin? používáním společných a jednotných kritérií pro ur?ování místa poskytnutí služby, jako jsou kritéria obsažená v šesté sm?rnici. Tohoto cíle však lze dosáhnout pouze tím, že se pojmy v ?l. 9 odst. 2 písm. a) definují na úrovni Spole?enství. V tomto smyslu již generální advokátka Sharpston ve svém stanovisku k v?ci Heger (uvedené výše v poznámce pod ?arou 12, bod 25).

42 – V tomto smyslu také Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, (citovaný výše v poznámce pod ?arou 8), s. 138; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (vyd. Sölch/Ringleb), stav k 1. zá?í 2005, Mnichov, § 3a, bod 74, s. 14.

43 – Martin, S. (citovaný výše v poznámce pod ?arou 42), § 3a, bod 75, s. 14 a 15.

44 – Pronájem nemovitostí by každopádn? m?l p?edstavovat službu vztahující se k nemovitosti ve smyslu ?l. 9 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice. Srov. návrh šesté sm?rnice vypracovaný Komisí (*Bulletin Evropských spole?enství*, dopln?k 11/73, s. 12), který tento p?ípad výslovn? zmi?uje vedle pronájmu bezpe?nostních sk?ín?k jako p?ípad, který spadá do oblasti p?sobnosti uvedené normy. Srov. také Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid 2000, s. 79, která odkazuje na úpravu obsaženou v ?l. 70 odst. 1 písm. a) špan?lského zákona o dani z obratu (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*), podle níž se pronájem a p?enechání užívacích práv k nemovitým v?cem považuje za p?ímo související s nemovitostí. Pokud jde o pronájem a pacht nemovitostí, obdobnou úpravu lze nalézt v § 3a odst. 2 bod? 1 písm. a) ve spojení s § 4 bodem 12 n?meckého zákona o dani z obratu.

45 – ?lánek 1 sm?rnice Evropského parlamentu a Rady 94/47/ES ze dne 26. ?íjna 1994 o ochran? nabyvatel? ve vztahu k n?kterým aspekt?m smluv o nabytí práva k do?asnému užívání nemovitostí stanoví, že ?lenské státy jsou mimo jiné „p?íslušné k ur?ení právní povahy práv, která jsou p?edm?tem smluv, na n?ž se vztahuje tato sm?rnice“. V souladu s tím definuje ?lánek 2 této sm?rnice užívací právo na ?asový úsek jako „v?cné právo nebo jakékoliv jiné právo k užívání jedné nebo více nemovitostí po ?asový úsek, který je nebo m?že být ur?en, avšak nem?že být kratší než jeden týden“.

46 – Kelp, U. (citovaná výše v poznámce pod ?arou 16), s. 118 a 119, upozor?uje, že jádrem závazkov? právního timesharingu je p?enechání obytného prostoru, nebo? bez toho by timesharing rekrea?ních objekt? nep?icházel v úvahu. Z tohoto d?vodu je v právní teorii p?evážn? zastáván názor, že t?žišt? tohoto smluvního vztahu leží v nájemním právu. Podle názoru autorky jde o takový p?ípad tehdy, když servisní služby spo?ívají pouze v udržování, ?išt?ní a správ? objektu ur?eného pro timesharing, zvlášt? když udržování nájemního objektu pat?í i p?i ryzích nájemních smlouvách k povinnostem pronajímatele. ?išt?ní a správa objektu také ve srovnání s p?enecháním obytného prostoru p?edstavovaly vedlejší pln?ní.

47 – Srov. Vanbrabant, B. (citovaný výše v poznámce pod ?arou 16), s. 48, který upozor?uje, že v rámci vým?ny nedochází k p?evodu užívacího práva. Na jejím základ? vznikají pouze závazkov? právní nároky mezi uživateli nebo hospodá?ským subjektem, který provozuje vým?nný systém.

Kelp, U. (citovaná výše v poznámce pod čarou 15), s. 26, spatňuje v možnosti ponechat těmto osobám uživatelská práva přístupu souhrnného úspěchu výmných systémů. Držitelé práv souhrnného užívání, kteří osobně nechtějí svého práva využít, by se totiž o další zprostředkování museli vždy starat sami. Definitivně flexibilním, a tudíž zajímavým pro většinu okruhů zákazníků, se timesharing stává teprve tehdy, když se objekt napojuje na výmnou organizaci, která koordinuje přání výmnů u osob oprávněných k užívání.