

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

VERICY TRSTENJAK

przedstawiona w dniu 2 kwietnia 2009 r.(1)

Sprawa C-37/08

RCI Europe

przeciwko

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez VAT and Duties Tribunal (Zjednoczone Królestwo)]

Przepisy podatkowe – Harmonizacja – Podatki od wartości dodanej – Wykładnia art. 9 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku – Zasady ustalenia miejsca świadczenia czynności podlegających opodatkowaniu – Świadczenie usług dotyczących nieruchomości – Świadczenie usług w zakresie ułatwiania wymiany praw do wspólnego korzystania w oznaczonym czasie ze wskazanych nieruchomości wakacyjnych – Giełda wymiany

Spis treści

I – Wprowadzenie

II – Ramy prawne

III – Okoliczności faktyczne

A – Działalność RCI Europe

B – Postępowanie przed krajowymi organami podatkowymi

1. Stanowisko organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa

2. Stanowisko hiszpańskich organów podatkowych

IV – Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

V – Postępowanie przed Trybunałem

VI – Podstawowe argumenty stron

A – W przedmiocie pierwszego i drugiego pytania

B – W przedmiocie trzeciego pytania

C – W przedmiocie czwartego pytania

VII – Ocena prawna

A – Uwagi wstępne

1. Potrzeba jednolitego ustalenia miejsca świadczenia usług

2. Podstawowe zasady w zakresie miejsca świadczenia

B – Analiza pytań prejudycjalnych

1. Uwagi ogólne

a) Rozróżnienie pomiędzy dostawą i świadczeniem usług

b) Wyjaśnienie pytań prejudycjalnych

2. Ocena różnych świadczeń dla celów podatku VAT

a) Opłaty wpisowe

i) Kwalifikacja świadczenia wzajemnego

ii) Ustalenie miejsca świadczenia

b) Składki członkowskie

i) Kwalifikacja świadczenia wzajemnego

ii) Ustalenie miejsca świadczenia

c) Opłata za wymianę

i) Kwalifikacja świadczenia wzajemnego

ii) Ustalenie miejsca świadczenia

– Zastosowanie reguły szczególnej dla biur podróży

– Zastosowanie art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy

VIII – Wnioski z analizy

IX – Wnioski

I – Wprowadzenie

1. W swym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym na podstawie art. 234 WE, London VAT Tribunal Centre (zwany dalej „sędem krajowym”) przedstawia Trybunałowi szereg pytań dotyczących wykładni art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)(2).
2. Odesłanie prejudycjalne zostało przedstawione w ramach skargi złożonej przez RCI Europe (zwaną dalej „skarżącą”) przed Value Added Tax Tribunals Zjednoczonego Królestwa (zwanym dalej „sędem ds. podatku VAT”) w odniesieniu do trzech decyzji administracji podatkowej tego państwa członkowskiego (Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs, zwanych dalej „Commissioners”). Skarżąca kwestionuje przed sędem zasadność pobrania a posteriori podatku VAT od dokonanych czynności, których wartość została, zdaniem Commissioners, zaniżona.
3. Spór między stronami w postępowaniu przed sędem krajowym dotyczy zasadniczo oceny świadczenia usług transgranicznych dla celów podatku VAT, w szczególności decydującego kryterium wyznaczonego dla celów ustalenia miejsca świadczenia usług. Uzależniona jest od tego wartość podatkowa Zjednoczonego Królestwa, w którym skarżąca ma siedzibę przedsiębiorstwa, w zakresie rozpatrywanych czynności.

II – Ramy prawne

4. Szósta dyrektywa zawiera zasady ustalania miejsca czynności podlegających opodatkowaniu. Została ona zastąpiona dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r.(3), która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., powtarzając w prawie identycznym brzmieniu przepisy istotne w niniejszej sprawie.
5. Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy(4) ustanawia następujące zasady ogólne:
„Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.
6. Artykuł 9 ust. 2 szóstej dyrektywy(5) ustanawia kilka zasad szczególnych. Otóż zgodnie z lit. a) tego przepisu: „za miejsce świadczenia usług zwizczanych z nieruchomościami, w szczególności w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców, oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, uważa się miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość”.
7. Artykuł 26 szóstej dyrektywy(6) ustanawia szczególną regułę dotyczącą biur podróży. Ma on następujące brzmienie:
„1. Państwa członkowskie zastosują podatek od wartości dodanej do działalności biur podróży, zgodnie z przepisami niniejszego artykułu w przypadkach, gdy biura te występują względem klientów w ich własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzystających z dostaw i usług innych podatników. Przepisy niniejszego artykułu nie mają zastosowania do biur podróży, które działają wyłącznie jako pośrednicy oraz rozliczają się z podatku na podstawie art. 11 cz. 1”.

A ust. 3 lit. c). W rozumieniu niniejszego artykułu za biura podróży uważa się również organizatorów wycieczek.

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

III – Okoliczności faktyczne

A – Działalność RCI Europe

8. Spółka skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym powstała w dniu 29 listopada 1973 r. w Zjednoczonym Królestwie. Jej działalność polega na umożliwianiu i organizowaniu wymiany, między jego członkami, ich praw do korzystania w oznaczonym czasie z zagranicznych lokali wakacyjnych (system zwany „time sharing”).

9. Charakter prawny uprawnienia do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie jest uzależniony od prawa państwa, w którym znajduje się nieruchomość. Daje ono danej osobie uprawnienie do zajmowania określonej nieruchomości w określonej rezydencji wakacyjnej, przez określony czas we wskazanych okresach. Prawo do korzystania w oznaczonym czasie z nieruchomości stanowicej współwłasność jest zwane „prawem do korzystania w okresie wakacyjnym”.

10. Skarżąca zarządza programem wymiany praw korzystania w oznaczonym czasie, na bazie dziennej, zwanym „RCI Weeks”, który ma przedstawione poniżej cechy charakterystyczne.

11. Promotorzy rezydencji wakacyjnych są zapraszani do uczestnictwa w programie jako „podmioty związane”. Osoby fizyczne będące właścicielami praw do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji wakacyjnej (nabywanego od promotora) mogą składać wnioski o zostanie członkiem RCI Weeks.

12. Przystąpienie do RCI Weeks pozwala członkowi na złozenie jego praw do korzystania w okresie wakacyjnym z nieruchomości stanowiących współwłasność w ramach wspólnego funduszu mieszkaniowego (zwanego dalej „Weeks Pool”) i uzyskania praw do korzystania złozonych przez innych członków. W tych ramach kontaktują się wyznacznie ze skarżącą. Zdeponowanie praw do korzystania w okresie wakacyjnym w Weeks Pool nie wiąże się z przeniesieniem na skarżącą praw do danych nieruchomości. Przeciwnie, pierwotny właściciel prawa do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie zachowuje to prawo przez czas.

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

14. Skarżąca może uzupełniać Weeks Pool poprzez zakup mieszkań od osób trzecich lub udostępnianie dodatkowych tygodni przez promotora. Poprzez wpłatę opłat za wymianę,

członkowie mogą również wnosić o wymianę na lokal pochodzący z takich ofert dodatkowych.

B – Postępowanie przed krajowymi organami podatkowymi

15. Siedziba skarżycy znajduje się w Zjednoczonym Królestwie. Znaczna część jej członków jest obywatelami tego państwa członkowskiego. Natomiast znaczna część nieruchomości objętych programem wymiany RCI Weeks znajduje się w Hiszpanii.

16. Okoliczności te doprowadziły brytyjskie i hiszpańskie organy podatkowe do rozbieżnych ustaleń co do statusu skarżycy w świetle podatków VAT. Stwierdzają one, że świadczenia skarżycy podlegają ustawodawstwu krajowemu każdego z tych państw. W konsekwencji zarówno brytyjskie, jak i hiszpańskie organy podatkowe zażądały uiszczenia podatku VAT od czynności skarżycy, co doprowadziło do podwójnego opodatkowania w dwóch różnych państwach członkowskich.

1. Stanowisko organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa

17. Zdaniem Commissioners świadczenie polegające na nadaniu członkostwa w klubie wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie jest usługą świadczoną w miejscu, w którym skarżycza założyła swoje przedsiębiorstwo, to jest w Zjednoczonym Królestwie. W konsekwencji opłaty wpisowe oraz skądki członkowskie podlegają podatkowi VAT w Zjednoczonym Królestwie. Commissioners stwierdzili, że koszty wymiany podlegają przepisom prawa wewnętrznego, którymi dokonano transpozycji art. 26 szóstej dyrektywy. Świadczenie w zamian za opłatę za wymianę zostało uznane przez Commissioners za „specjalne usługi turystyczne” podlegające w Zjednoczonym Królestwie podatkowi.

18. W świetle postanowienia odsyłającego do dnia 31 grudnia 2003 r. skarżycza uiszczała podatek VAT w Zjednoczonym Królestwie od wszystkich opłat wpisowych wnoszonych przez nowych członków oraz wszystkich skadek wnoszonych przez osoby, których członkostwo zaakceptowano w poprzednich latach. Ponadto do dnia 31 grudnia 2005 r. uiszczała ona podatek VAT w Zjednoczonym Królestwie również od wszystkich opłat za wymianę członków, którzy nabyli prawo do korzystania w oznaczonym czasie z nieruchomości znajdujących się w Unii Europejskiej.

2. Stanowisko hiszpańskich organów podatkowych

19. Natomiast hiszpańskie władze podatkowe uważają, że usługi świadczone przez skarżycę są bezpośrednio związane z nieruchomością i w konsekwencji podlegają podatkowi VAT w państwie, w którym znajduje się nieruchomość stanowiąca współwłasność.

20. Dotyczące skarżycy decyzje podatkowe hiszpańskich władz skarbowych oraz orzeczenia sądów podatkowych oddalające jej skargi są obecnie przedmiotem skargi kasacyjnej przed Tribunal Supremo.

IV – Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

21. Wobec przedstawionego powyżej stanowiska władz hiszpańskich poczynwszy od dnia 1 stycznia 2004 r. skarżąca zaprzestała uiszczania podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie od opłat wpisowych i skadek członków, których prawa do korzystania w oznaczonym czasie dotyczyły nieruchomości znajdujących się w Hiszpanii. Zaprzestała też ona uiszczania podatku VAT w Zjednoczonym Królestwie od opłat za wymiany wnoszonych przez członków, którzy dokonali wymiany ich praw do korzystania w oznaczonym czasie w zamian za prawa dotyczące nieruchomości znajdujących się w Hiszpanii.

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

23. W dniu 5 maja 2005 r. skarżąca wniosła skargę na tę decyzję podatkową do sądu krajowego.

24. W swym postanowieniu odsyłającym sąd ten wskazał na niepewność prawną w zakresie ustalenia miejsca świadczenia usług, oraz związane z tym zagrożenie utrudnienia prowadzenia przez skarżącą działalności. W tej sytuacji postanowił on zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jakie czynniki należy wziąć pod uwagę w kontekście usług świadczonych przez skarżącą w zamian za:

- opłat wpisowych,
- skadki członkowskie; oraz
- opłat za wymiany,

uiszczane przez członków należącego do skarżącej Weeks Scheme, w celu ustalenia, czy usługi te są »związane z« nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy VAT (obecnie art. 45 dyrektywy 2006/112)?

2) Jeżeli którakolwiek lub wszystkie z usług świadczonych przez skarżącą są »związane z« nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy VAT (obecnie art. 45 dyrektywy 2006/112), to czy nieruchomości, z którą związana jest każda z usług lub wszystkie z nich, jest nieruchomości wniesiona do puli, nieruchomości, o którą wystąpiono w zamian za nieruchomości wniesioną do puli, czy też obie te nieruchomości

3) Jeżeli którekolwiek z tych usług są »związane z« obiema nieruchomościami, jak należy zaklasyfikować te usługi zgodnie z szóstą dyrektywą VAT (obecnie dyrektywą 2006/112)?

4) Jak w świetle rozbieżnych rozwiazań przyjętych przez różne państwa członkowskie należy zgodnie z szóstą dyrektywą VAT (obecnie dyrektywą 2006/112) charakteryzować przychód z »opłat za zamianę« uzyskiwany przez podatnika z następujących usług:

- ułatwiania zamiany wakacyjnych praw do korzystania przysługujących członkowi systemu prowadzonego przez podatnika na wakacyjne prawa do korzystania przysługujące innemu członkowi tego systemu; lub

– umożliwienia uzyskania praw do korzystania z pomieszczenia mieszkalnego nabytego przez podatnika od podlegających opodatkowaniu osób trzecich w celu uzupełnienia puli pomieszczeń mieszkalnych udostępnianej członkom tego systemu”.

V – Postępowanie przed Trybunałem

25. Postanowienie odsyłające wydane w dniu 9 stycznia 2008 r. wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 31 stycznia 2008 r.

26. Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, rząd Zjednoczonego Królestwa, hiszpański i grecki oraz Komisja Wspólnot Europejskich przedstawiły uwagi na piśmie w terminie przewidzianym w art. 23 statutu Trybunału.

27. Na rozprawie w dniu 19 lutego 2009 r. stawili się pełnomocnicy procesowi skarżycy w postępowaniu przed sądem krajowym, rządów Zjednoczonego Królestwa, hiszpańskiego i greckiego oraz Komisji, aby przedstawiły uwagi ustne.

VI – Podstawowe argumenty stron

A – W przedmiocie pierwszego i drugiego pytania

28. Zdaniem skarżycy w postępowaniu przed sądem krajowym usługi świadczone w zamian za opłaty wpisowe i składowe nie są wystarczająco związane z danymi nieruchomości i nie są zatem objęte zakresem zastosowania art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy. Twierdzi ona natomiast, że należy stosować regulację ogólną wyrażoną w art. 9 ust. 1 rzeczonyj dyrektywy, z tym skutkiem, że jej zdaniem miejscem świadczenia usług, to jest wpisu i przystąpienia nowych członków, jest miejsce, gdzie usługodawca założył swoje przedsiębiorstwo. W niniejszej sprawie jest to Zjednoczone Królestwo.

29. Jej zdaniem jest tak również w przypadku usług świadczonych w zamian za opłaty za wymiany, tym bardziej że pozwala to na spójne traktowanie podatkowe wszystkich świadczonych usług. Uważa ona, że nie jest zasadne odmienne traktowanie zasadniczo jednego świadczenia usług.

30. Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że świadczenie usług w zamian za opłaty wpisowe i składowe jest objęte zakresem stosowania art. 9 ust. 1 dyrektywy. Podobnie jak skarżąca uważa on, że brak jest wystarczającego bezpośredniego związku pomiędzy świadczeniem usług w zamian za przedmiotowe opłaty wpisowe i składowe a jakimkolwiek nieruchomości. Stanowisko to opiera się w szczególności na okoliczności, że skarżąca ogranicza się do udzielenia dostępu do pewnego rynku, na którym członkowie mogą wymieniać swe prawa do korzystania z nieruchomości. Co się tyczy opłat za wymiany, rząd Zjednoczonego Królestwa twierdzi, że nie mają one związku z jakimkolwiek nieruchomości, tym bardziej że członek może nie tylko zdeponować swoje prawo do korzystania z nieruchomości, lecz również wpłacić opłaty za wymiany do 24 miesięcy przed odzyskaniem swych praw do korzystania z nieruchomości.

31. W przedmiocie pierwszego pytania rząd hiszpański twierdzi, że należy uwzględnić dwa zasadnicze czynniki celem ustalenia, czy należy zastosować regulację przewidzianą w art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy, czy regulację szczególną dotyczącą biur podróży. Jego zdaniem po pierwsze należy oprzeć się na zachowaniu pośrednika i dokonać weryfikacji, czy działa on we własnym imieniu czy w imieniu podmiotu trzeciego. Po drugie, należy ustalić, czy dostawy i świadczenia usług niezbędnych dla działalności pośrednika są mu dostarczane przez

innych podatników.

32. W przedmiocie drugiego pytania rz?d hiszpa?ski twierdzi, ?e je?li nale?a?oby stwierdzi?, i? przedmiotowe ?wiadczenia us?ug s? rzeczywi?cie zwi?zane z danymi nieruchomo?ciami, op?aty wpisowe i sk?adki cz?onkowskie s? zatem bezpo?rednio zwi?zane z nieruchomo?ciami, których dotyczy? prawa do korzystania w oznaczonym czasie zdeponowane przez cz?onków na gie?dzie wymiany. Jego zdaniem chodzi bowiem o wynagrodzenie nale?ne z tytu?u samej okoliczno?ci przynale?no?ci do systemu, nawet je?li cz?onek nie korzysta z niego.

33. *Rz?d grecki* uwa?a, ?e po?ród czynników istotnych dla ustalenia, czy chodzi o ?wiadczenie us?ug „zwi?zanych z nieruchomo?ciami” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, nale?y uwzgl?dni? rodzaj dzia?alno?ci gospodarczej wykonywanej przez skar??c? oraz zwi?zek pomi?dzy rozwa?anym ?wiadczeniem us?ug i nieruchomo?ci?. Jego zdaniem nale?y w szczególno?ci zbada?, czy chodzi o us?ugi niezale?ne, ?wiadczone w?a?cicielom praw do korzystania w oznaczonym czasie z nieruchomo?ci, w postaci us?ug turystycznych, czy przeciwnie, o us?ugi wzajemne, ?wiadczone za po?rednictwem skar??cej, pomi?dzy w?a?cicielami praw do korzystania w oznaczonym czasie cz?onków programu wymiany.

34. *Rz?d grecki* proponuje, by na drugie pytanie odpowiedzie? w ten sposób, ?e op?aty wpisowe i sk?adki cz?onkowskie s? bezpo?rednio zwi?zane z nieruchomo?ci?, której dotyczy prawo cz?onka do korzystania w oznaczonym czasie, podczas gdy op?aty za wymian? s? bezpo?rednio zwi?zane z nieruchomo?ci?, której dotyczy wykonywanie prawa do wymiany.

35. *Komisja* podnosi, ?e ?wiadczenie us?ug przez skar??c? polega na umo?liwieniu wymiany praw do korzystania przez czas oznaczony. Nale?y zatem uzna? nale?ne sk?adki i op?aty za wynagrodzenie za udzia? w tym systemie. Jej zdaniem prawo do korzystania w oznaczonym czasie stanowi prawo dotycz?ce nieruchomo?ci i jego przeniesienie w zamian za odpowiadaj?ce mu prawo stanowi ?wiadczenie us?ug dotycz?ce nieruchomo?ci, w rozumieniu art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy. ?wiadczenie us?ug, w zamian za które ponoszone s? op?aty wpisowe i sk?adki cz?onkowskie, ma miejsce tam, gdzie znajduje si? nieruchomo??, z któr? zwi?zane s? prawa cz?onka do korzystania w oznaczonym czasie. Natomiast ?wiadczenie us?ug, w zamian za które ponoszone s? op?aty za wymian?, ma miejsce tam, gdzie znajduje si? nieruchomo??, dla której cz?onek uzyska? w zamian prawa do korzystania w oznaczonym czasie.

B – *W przedmiocie trzeciego pytania*

36. Zdaniem skar??cej trzecie pytanie w ?adnym razie nie powstaje w postaci sformu?owanej przez s?d krajowy w jego postanowieniu odsy?aj?cym. Jej uwagi dotycz?ce pierwszego i drugiego pytania wykazuj? jej zdaniem, ?e jej us?ugi nie maj? wystarczaj?cego zwi?zku z nieruchomo?ci?.

37. Ponadto twierdzi ona, ?e wnioski, w ?wietle których ?wiadczenie us?ug mo?e wi?za? si? z dwiema nieruchomo?ciami – to jest jednocze?nie z nieruchomo?ci? oferowan? i ??dan? w zamian – jest sprzeczne z rozumieniem i celem art. 9 szóstej dyrektywy. W tym ostatnim zapisany jest zamiar ustawodawcy wspólnotowego unikni?cia sporu kompetencyjnego w zakresie poboru podatku VAT, a zatem podwójnego opodatkowania. Dlatego art. 9 ust. 2 lit. a) mo?e mie? wy??cznie zastosowanie do nieruchomo?ci, z któr? wyst?puje naj?ci?lejszy zwi?zek.

38. Z tych samych względnów co skarżąca *rzędy Zjednoczonego Królestwa* twierdzi, że nie ma potrzeby odpowiadania na trzecie pytanie prejudycjalne, gdyż świadczenie usług przez skarżącą nie jest związane z nieruchomością. Pytanie to wskazuje natomiast na problemy, które wywołałoby zajęcie odmiennego stanowiska. Jeżeli bowiem świadczenie usług jest związane jednocześnie ze zdeponowaniem i uzyskaniem w zamian prawem do korzystania z nieruchomości, to samo świadczenie podlegałoby dwóm różnym, krajowym stawkom podatku VAT.

39. Również *rzędy hiszpański* jest zdania, że jest bardzo mało prawdopodobne, by świadczenie usług mogło być związane z dwiema nieruchomościami. Wynika to z uwag dotyczących drugiego pytania prejudycjalnego: dopuszczenie w Weeks Pool świadczenia usług w zamian za wpłaty opłaty wpisowej i skadek członkowskich jest wyjątkowo związane z nieruchomością, której dotyczy prawa członka do korzystania w oznaczonym czasie; natomiast świadczenie usług w zamian za opłaty za wymianę – polegające na oferowaniu członkowi prawa do korzystania zdeponowanego przez innego członka, w zamian za jego prawo do korzystania – jest bezpośrednio związane z nieruchomością, której dotyczy wykonywanie prawa wymiany. Jednakże, jeżeli świadczenie wzajemne, po pierwsze w stosunku do opłat wpisowych i skadek członkowskich, a po drugie w stosunku do opłat za wymianę, byłoby rzeczywiście związane z dwiema nieruchomościami, należałoby uznać, w świetle wyroku Trybunału w sprawie C-429/97 Komisja przeciwko Francji(7), że miejscem świadczenia usługi jest siedziba usługodawcy.

40. Uwagi *rzędy greckiego*, dotyczącego drugiego pytania prejudycjalnego, podobne do uwag *rzędy hiszpańskiego*, również prowadzą do wniosku, że na trzecie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, że czynność nie jest nigdy związana z dwiema nieruchomościami jednocześnie.

41. Wreszcie w swych uwagach na piśmie *Komisja* nie analizuje trzeciego pytania, które jej zdaniem nie powstaje – co zasadniczo odpowiada stanowisku Królestwa Hiszpanii i Republiki Greckiej. Świadczenie usługi przez skarżącą jest związane bądź z nieruchomością, której dotyczy prawo członka do korzystania w oznaczonym czasie (w przypadku dopuszczenia do systemu wymiany w zamian za opłaty wpisowe i skadek członkowskie) bądź z nieruchomością, z której członek może korzystać w zamian (w przypadku świadczenia wzajemnego za opłaty za wymianę), lecz nigdy z dwiema nieruchomościami w tym samym czasie.

C – W przedmiocie czwartego pytania

42. Skarżąca twierdzi, że źródło praw do korzystania z Weeks Pool nie ma żadnego znaczenia dla ustalenia miejsca świadczenia usługi, niezależnie od tego, czy chodzi o prawa zdeponowane przez innego członka, czy nabyte przez skarżącą u innych podatników celem uzupełnienia jej oferty. Świadczenie przez skarżącą usług w zamian za opłaty za wymianę pozostaje bowiem to samo, niezależnie od źródła prawa do korzystania w oznaczonym czasie oferowanego członkowi w zamian za prawo wniesione przez niego. W konsekwencji dla celów podatku VAT świadczenie usług należy traktować tak jak proponuje to skarżąca w swych uwagach pisemnych dotyczących pierwszego i drugiego pytania prejudycjalnego, niezależnie od źródła uzyskanych w zamian praw do korzystania w oznaczonym czasie.

43. *Rzędy Zjednoczonego Królestwa* również uważa, że źródło prawa do korzystania w oznaczonym czasie pozostaje bez wpływu na miejsce świadczenia usługi. Jego zdaniem w dwóch omawianych przypadkach, które rozróżniono w czwartym pytaniu, skarżąca świadczy członkowi, w zamian za opłaty za wymianę, wyjątkowo świadczenie o charakterze administracyjnym polegające na zaoferowaniu mu szeregu odpowiadających jego preferencjom praw do korzystania w oznaczonym czasie z innych rezydencji. Brak jest rzeczywistego przeniesienia prawa do korzystania w oznaczonym czasie, gdyż skarżąca nie może

zagwarantowa? znalezienia rezydencji, która b?dzie odpowiada?a cz?onkowi, a ten nie jest zobowi?zany do zaakceptowania jakiegokolwiek oferowanego prawa do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie. Z tego powodu ?wiadczenie us?ug przez skar??c? w zamian za op?aty za wymian? stanowi czynno?? podlegaj?c? opodatkowaniu na mocy art. 9 ust. 1 dyrektywy 77/388, niezale?nie od ?ród?a korzystania w oznaczonym czasie.

44. Jednak?e Zjednoczone Królestwo twierdzi tytu?em subsydiarnym, ?e gdyby okaza?o si?, i? jego stanowisko nie by?o trafne i op?aty za wymian? by?y pobierane w zamian za rzeczywiste przeniesienie prawa do korzystania w oznaczonym czasie zwi?zanego z inn? rezydencj?, w drugim przypadku przedstawionym w czwartym pytaniu prejudycjalnym, gdy skar??ca naby?a prawa do korzystania w oznaczonym czasie od innych podatników, równie? nale?a?oby ui?ci? podatek od op?at za wymian? w miejscu siedziby skar??cej. Nale?a?oby bowiem w tym przypadku zastosowa? regu?? szczegól? dotycz?c? biur podró?y.

45. W celu udzielenia odpowiedzi na czwarte pytanie prejudycjalne *Rz?d hiszpa?ski* wskazuje na swe uwagi dotycz?ce op?at za wymian?. Jego zdaniem, jak wyja?ni? w swych uwagach dotycz?cych pytania drugiego, op?aty za wymian? s? pobierane w zamian za zezwolenie na u?ywanie prawa do korzystania w oznaczonym czasie dotycz?cego innej rezydencji i zwi?zanego zatem bezpo?rednio z nieruchomości?, wobec czego musz? one by? opodatkowane w miejscu, w którym nieruchomo?? ta si? znajduje.

46. *Rz?d grecki* rozró?nia pomi?dzy dwoma przypadkami obj?tymi czwartym pytaniem i wydaje si? uwa?a?, ?e nale?y ponie?? dodatkowe op?aty za udost?pnienie praw do korzystania nabytych przez skar??c? od innych podatników. W pierwszym przypadku, gdy skar??ca proponuje cz?onkowi prawo do korzystania w oznaczonym czasie innego cz?onka, nale?y ui?ci? podatek od op?aty za wymian? w miejscu, gdzie znajduje si? nieruchomo??, której dotyczy prawo do korzystania innego cz?onka. W drugim przypadku nale?y jeszcze raz rozró?ni?: przypadek, gdy skar??ca udost?pnia prawo do korzystania nale??ce do promotora rezydencji wakacyjnej – powinien by? traktowany tak jak przypadek pierwszy; przypadek gdy skar??ca nabywa prawo do korzystania z nieruchomości w celu odpowiedzi na wskazane przez cz?onka preferencje i odsprzedaje to prawo temu ostatniemu – ?wiadczenie to podlega regule szczególnej dla biur podró?y; wreszcie w przypadku gdy skar??ca udost?pnia nale??ce do niej prawa do korzystania, wykonuje ona dzia?alno?? hotelow?, która w konsekwencji podlega opodatkowaniu w miejscu, gdzie znajduje si? nieruchomo??, której dotyczy? prawa do korzystania.

47. *Komisja* nie odnosi si? do czwartego pytania w swych uwagach na pi?mie. W tym zakresie mo?na jedynie odes?a? do jej stanowiska, w ?wietle którego ?wiadczenie wzajemne za op?aty od wymiany jest zwi?zane z nieruchomości?, z której mo?na korzysta? w zamian za wniesione prawo do u?ywania w oznaczonym czasie.

VII – Ocena prawna

A – Uwagi wst?pne

1. Potrzeba jednolitego ustalenia miejsca ?wiadczenia us?ug

48. Spór pomi?dzy skar??c? i Commissioners powsta? na gruncie pytania o miejsce ?wiadczenia czynno?ci podlegaj?cych opodatkowaniu. W zale?no?ci od odpowiedzi na to pytanie wykonane przez skar??c? w ramach jej dzia?alno?ci czynno?ci podlegaj? kompetencji w zakresie opodatkowania hiszpa?skich organów podatkowych lub organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa.

49. Przepisy dotycz?ce miejsca ?wiadczenia ró?nych czynno?ci maj? zasadnicze znaczenie

dla oceny świadczenia usług transgranicznych z punktu widzenia podatku VAT, gdy? decyduj? o zastosowaniu krajowych przepisów w dziedzinie podatku VAT(8). Zakres stosowania systemu podatku VAT obejmuje dostaw? towarów i świadczenie różnych usług dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez przedsi?biorc? w ramach jego przedsi?biorstwa, przy czym prawo krajowe w zakresie podatku VAT ma zastosowanie wy?czynie, je?li miejsce świadczenia usług znajduje si? na terytorium kraju.

50. Zastosowanie przez ka?d? krajow? administracj? podatkow? odmiennych kryteriów ??cz?cych w celu ustalenia miejsca świadczenia czynno?ci niew?tpliwie prowadzi?oby do przypadków nie tylko podwójnego opodatkowania, lecz równie? braku opodatkowania. Z tego powodu jest szczególnie istotne ustalenie miejsca świadczenia wewn?trz wspólnego rynku wed?ug jednolitego kryterium ??cz?cego(9). Siódmy motyw szóstej dyrektywy wskazuje, ?e ma ona na celu rozgraniczenie kompetencji podatkowych ka?dego z pa?stw cz?onkowskich w sposób pozwalaj?cy na unikni?cie sporów kompetencyjnych(10). Ustalenie podatkowego kryterium ??cz?cego na poziomie wspólnotowym ma na celu prawid?owe rozdzielenie zakresów stosowania wewn?trznich praw w dziedzinie podatku VAT(11).

2. Podstawowe zasady dotycz?ce miejsca świadczenia

51. Sporów kompetencyjnych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi mo?na unikn?? dzi?ki najprostszemu i najbardziej jasnemu z mo?liwych regu?; z punktu widzenia ustawodawcy w tym zakresie mo?na zastosowa? różne kryteria ??cz?ce, w zale?no?ci od tego, czy udzieli? pierwsze?stwa zasadzie pochodzenia, czy zasadzie przeznaczenia. W ?wietle pierwszej z tych zasad kryterium ??cz?cym jest miejsce, gdzie za?o?ono przedsi?biorstwo, a w ?wietle drugiego – prawdopodobne miejsce konsumpcji lub miejsce skorzystania z różnych usług.

52. Maj?c ?wiadomo??, ?e obie zasady maj? swe zalety i wady w ?wietle funkcjonowania wspólnego rynku, legislator wspólnotowy wybra? mieszane podej?cie w przepisach szóstej dyrektywy dotycz?cych miejsca świadczenia, gdy? art. 9 ust. 1 stanowi, ?e co do zasady za miejsce, w którym us?uga jest świadczona, uwa?a si? miejsce, gdzie dostawca za?o?y? swoje przedsi?biorstwo. Jednak?e w art. 9 ust. 2 zawarto szereg odst?pstw od tej zasady, które znacznie ograniczaj? zakres stosowania ust. 1 i redukuj? zasad? pochodzenia, na której jakkolwiek opiera si? szósta dyrektywa, do wyj?tku(12). Wyst?puj? ponadto szczególne regu?y uwzgl?dniaj?ce szczególne cechy niektórych rodzajów dzia?alno?ci.

B – Analiza pyta? prejudycjalnych

1. Uwagi ogólne

a) Rozró?nienie pomi?dzy dostaw? i świadczeniem usług

53. Na wst?pie nale?y stwierdzi?, ?e ani s?d krajowy, ani strony post?powania nie kwestionuj?, ?e dzia?alno?? skar??cej polega wy?czynie na odp?atnym świadczeniu usług w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. Przedstawiona poni?ej analiza jest oparta na tej ocenie prawnej, która jest moim zdaniem prawid?owa.

54. Wobec jasno?ci rozró?nienia dokonanego w szóstej dyrektywie pomi?dzy kwalifikacj? prawn? czynno?ci podlegaj?cych podatkowi VAT(13) wszelkie odwo?anie do przepisów art. 5 i 8 dyrektywy, dotycz?cych dostawy towarów, jest wykluczone. Jedyne punkty sporne dotycz? zatem zastosowania do omawianego świadczenia usług art. 9 ust. 1 i 2 lit. a) oraz regu?y szczególnej dla biur podró?y przewidzianej w art. 26 ust. 1.

b) Wyjaśnienie pytań prejudycjalnych

55. Należy ponadto stwierdzić, że pytania sądu krajowego pokrywają się w znacznym zakresie, co moim zdaniem rodzi potrzebę wyjaśnienia.

56. Po pierwsze, z rozsądnej interpretacji pytań prejudycjalnych wynika, że zmierzają one do ustalenia, w jakim zakresie różne rodzaje skadek i opłat, które muszą ponieść członkowie uczestniczący w programie wymiany RCI Weeks, mogą odpowiadać różnym świadczeniom usług przez skarżącą.

57. Istotne jest, by istniał wzajemny stosunek prawny, w ramach którego strony dokonują wzajemnej wymiany świadczeń w postaci świadczenia usług za wynagrodzeniem, gdy w świetle art. 2 wyjątkowo odpłatne świadczenie usług podlega podatkowi VAT(14). W konsekwencji należy precyzyjnie zidentyfikować w niniejszej sprawie różne obowiązki umowne skarżących.

58. Po drugie, pytania prejudycjalne mają na celu zbadanie, którym przepisom dotyczącym miejsca świadczenia podlegają rozpatrywane usługi. Pozwoli to na ustalenie, czy i w jakim zakresie świadczenie usług należy do kompetencji podatkowych Zjednoczonego Królestwa.

59. Ze względów jasności i celem przedstawienia przydatnej odpowiedzi na pytania prejudycjalne skoncentruję analizę prawną na tych dwóch głównych aspektach.

2. Ocena różnych świadczeń dla celów podatku VAT

60. Wydaje się, że najbardziej skuteczną metodą jest dokonanie analizy usług świadczonych przez skarżącą, rozumując w pewien sposób a contrario w oparciu o wynagrodzenie pobierane od klientów. Skarżąca po pierwsze pobiera opłaty wpisowe, w formie wymagalnej jednorazowo, przy pierwszym wpisie, należności za nadanie statusu członka, oraz skadki roczne i wreszcie „opłaty za wymianę”, gdy doprowadzi do wymiany praw do korzystania z lokali w ramach programu RCI Weeks. W dalszej części opinii zbadam, jakie świadczenia skarżących są związane z tymi wynagrodzeniami. W tych ramach dokonam badania, czy te świadczenia stanowią jedno świadczenie, czy świadczenia odrębne oraz czy stanowią adekwatne świadczenie w stosunku do wynagrodzenia. Na podstawie wyników tej analizy możliwe będzie ustalenie, z jakimi okolicznościami rodzaj obowiązek w zakresie podatku VAT wiąże się usługa, a zatem ustalenie miejsca świadczenia.

61. Zdefiniowanie usług świadczonych w ramach „umów time-sharingu” jest trudne. W prawie cywilnym nie występuje w ich przypadku jednolity typ umowy(15). Prawa do długoterminowego korzystania można odnaleźć w postaci umowy najmu oraz modelach zarządzania powierniczego związanego z korzystaniem z nieruchomości, modelach spółek akcyjnych, klubów wakacyjnych i wielu innych formach. Z powodu tej niejasności przyjęto dyrektywę 94/47/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 1994 r. w sprawie ochrony nabywców w odniesieniu do niektórych aspektów umów odnoszących się do nabywania praw do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie(16). Pewna liczba nowych modeli time-sharingu pojawiła się na rynku po wejściu w życie tej dyrektywy i z tego powodu, by wypełnić lukę prawną, Komisja przedstawiła w roku 2007 propozycję modyfikacji wzmacniającą ochronę konsumentów, które Parlament Europejski przyjął w nieznacznie zmienionej wersji w dniu 22 października 2008 r.

62. Jednakże w niniejszej sprawie nie chodzi o samo zawarcie umów time-sharingu, lecz wymianę praw do korzystania w okresie wakacyjnym pomiędzy członkami giełdy wymiany.

a) Opłaty wpisowe

i) Kwalifikacja świadczenia wzajemnego

63. W świetle orzecznictwa Trybunału wzajemny stosunek prawny istnieje jedynie wtedy, gdy występuje bezpośredni związek pomiędzy świadczonym usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowi rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę świadczoną w ramach stosunku prawnego, w którym dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych(17).

64. Należy zatem stwierdzić istnienie bezpośredniego związku pomiędzy opłatami wpisowymi a wystarczającą wyodrębnioną usługą.

65. Z uwagi na badania modeli handlowych skarżących, przedstawionych w szczególności sposób przez nich sam i rząd Zjednoczonego Królestwa w ich uwagach wynika, że członek RCI Weeks uzyskuje na początku jedynie dostęp do programu wymiany w zamian za opłatę wpisową.

66. Jednakże zwykłe przystąpienie nie pozwala jeszcze na dostęp do praw innych członków do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie. W tym celu należy nie tylko być członkiem RCI Weeks, lecz również mieć swoje własne prawa do korzystania w oznaczonym czasie na giełdzie wymiany. Właściciel prawa do korzystania w oznaczonym czasie musi po pierwsze przedstawić wniosek o wymianę, udostępnić swoje prawo do korzystania w oznaczonym czasie, a po drugie dokonać wyboru odpowiadającego mu prawa w zakresie wymiany.

67. Poza możliwością uczestnictwa w programie wymiany członek ma dostęp do ogółu informacji dotyczących oferowanych nieruchomości wakacyjnych, w postaci wydrukowanego katalogu, podlegającego regularnej aktualizacji i publikowanego w Internecie. Podany do informacji członków numer telefonu pozwala w odpowiednim przypadku na kontakt z personelem skarżących w celu uzyskania informacji o sposobach wymiany i jej dodatkowych, dostępnych na żądanie, świadczeniach.

68. Zatem dla nowego członka dostęp do RCI Weeks stanowi niejako wstęp do uczestnictwa w programie wymiany, przy czym uiszczenie opłat wpisowych otwiera mu co do zasady wszystkie możliwości. Informacje udostępnione nowemu członkowi mają go przygotować do właściwego programu wymiany. Przystąpienie nie wiąże się jeszcze z przeniesieniem praw, lecz daje wyjącznie dostęp do pewnego rodzaju rynku, na którym członkowie mogą wymieniać swoje prawa do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie przy pomocy skarżących. Samo członkostwo nie zobowiązuje do uczestnictwa w programie wymiany.

69. W konsekwencji bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa występuje jedynie pomiędzy działalnością polegającą na udostępnieniu omawianego programu wymiany i wniesieniu opłaty wpisowej.

70. Natomiast nie można tak łatwo ustalić bezpośredniego związku pomiędzy przystąpieniem a rzeczywistą realizacją programu wymiany, który wymaga dodatkowego zaangażowania partnerów umownych, to jest wniosku o wymianę członka i potwierdzenia przez skarżących, że może on zostać wykonany, a także uiszczenia opłaty za wymianę.

ii) Ustalenie miejsca świadczenia

71. Należy ponadto zbadać, gdzie zaklasyfikować usługę w ramach systemu reguły dotyczących miejsca świadczenia usług przewidzianym w szóstej dyrektywie. Możliwe jest zastosowanie przepisów art. 9 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy. Wykładnia tych przepisów w tym

zakresie wymaga kilku wstępnych uwag.

72. Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy zawiera ogólne zasady regulujące miejsce opodatkowania, podczas gdy ust. 2 tego artykułu wymienia szereg szczególnych kryteriów (18).

73. Szósta dyrektywa nie reguluje wyrażenia stosunku pomiędzy podstawową regulacją, przewidzianą w art. 9 ust. 1 a regulacjami szczególnymi, o których mowa w art. 2, lecz Trybunał orzekł już, że nie istnieje jakiegokolwiek pierwszeństwo ust. 1 przed ust. 2 tego artykułu. W każdym przypadku należy bowiem postawić pytanie, czy zachodzi którykolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy. Jeżeli tak nie jest, zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1(19). Trybunał wywiódł z tego, że art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie należy uznawać za wyjątek od regulacji ogólnej i interpretować w sposób wąski(20).

74. Zatem Trybunał stwierdza wyrażenie, że art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy zawiera regulację szczególną, których zastosowanie należy zbadać przede wszystkim zgodnie z zasadą „lex specialis derogat legi generali” i które należy zastosować, jeżeli speznione są przesłanki(21).

75. Należy zatem przede wszystkim zbadać, czy opisana czynność jest objęta zakresem stosowania regulacji szczególnej, o której mowa w art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. W tym zakresie wymagane jest, by przedmiotowa usługa „[była związana] z nieruchomościami”.

76. Należy jednakże wiedzieć, której dokładnie nieruchomości dotyczy omawiana usługa. Jak stwierdzają rzędy hiszpański i grecki oraz Komisja, co do zasady możliwe jest związek z nieruchomością, której już dotyczy prawo członka do korzystania w oznaczonym czasie.

77. Niezależnie od precyzyjnych przesłanek, które muszą zostać speznione, by istniał taki związek, a które zbadać później(22), pierwsza analiza nasuwa wniosek, że w niniejszej sprawie brak jest bezpośredniego związku z właściwą usługą i konkretną nieruchomością.

78. Jak już wskazano, dla nowego członka dostępnego do RCI Weeks stanowi niejako wstęp do rzeczywistego uczestnictwa w programie wymiany(23). Zwiadczenie usług przez skarżącą polegające na udzieleniu dostępu i informacji ma w istocie na celu przygotowanie członka do programu wymiany, nie nakładając na obowiązek uczestnictwa. W konsekwencji na tym etapie nie dochodzi jeszcze do wymiany praw do korzystania w okresie wakacyjnym.

79. Przystąpienie do RCI Weeks niewątpliwie daje członkowi możliwość wniesienia własnych praw do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie na giełdzie wymiany, jednakże uzyskanie tego prawa nic nie oznacza do czasu rzeczywistego speznienia przesłanek wymiany.

80. Wyjątkowo okoliczności udzielenia możliwości wniesienia własnych praw do korzystania w oznaczonym czasie na giełdzie wymiany nie może sama w sobie stanowić głównego zwiadczenia dla celów podatku VAT. Z obiektywnego punktu widzenia stanowi to ponadto zwiadczenie czysto pomocnicze i nie cel sam w sobie dla członka, lecz środek pozwalający na skorzystanie w lepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy – polegającej na umożliwieniu wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie.

81. Zasada „jednolitości zwiadczenia”(24) dla celów podatku VAT zabrania traktowania takiego zwiadczenia pomocniczego jako zwiadczenia niezależnego. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału(25) czynność podlegająca opodatkowaniu nie może zostać podzielona na różne elementy konstytutywne w celu poddania ich odrębnie podatkowi VAT. Przeciwnie, należy wziąć pod uwagę element zasadniczy poróżni całości zwiadczeń dla celów zakwalifikowania czynności. A fortiori takie zwiadczenie pomocnicze nie może zostać uznane za przesłankę dla

identyfikacji miejsca świadczenia, przesądza, że jest natomiast rzeczywiste świadczenie główne. Wyższemu to ostatnie jest uważane za świadczenie podlegające opodatkowaniu w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy.

82. Zastosowanie art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy musi zostać wyłączone, gdy w niniejszej sprawie nie można wywieść wystarczająco jasnego związku pomiędzy rzeczywistym świadczeniem, w zamian za które członek uiszcza opłaty wpisowe, a nieruchomości, której dotyczy prawo do korzystania w oznaczonym czasie.

83. Jeżeli uzna, jak w tym miejscu, że omawiane świadczenie, w zamian za które członek uiszcza opłaty wpisowe polega jedynie na udzieleniu dostępu do giełdy wymiany oraz na dostarczaniu informacji dotyczących możliwości wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie, zastosowanie art. 26 szóstej dyrektywy musi również zostać wyłączone, gdy skarżący nie korzysta w tym zakresie z dostaw i świadczenia usług przez innych podatników, służących organizowaniu podróży.

84. Ponieważ nie ma zastosowania żadna reguła szczególna, zastosowaniu podlega reguła ogólna, o której mowa w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. W konsekwencji miejscem świadczenia następującego w zamian za opłaty wpisowe jest miejsce zaopieenia przedsiębiorstwa skarżącego.

b) Składki członkowskie

i) Kwalifikacja świadczenia wzajemnego

85. Z uwag przedstawionych przez skarżącą wynika, że brak jest zasadniczego rozróżnienia pomiędzy opłatami wpisowymi i składkami, gdy opłaty są należne od członków w zamian za uczestnictwo w programie RCI Weeks i korzystanie z przywilejów związanych z przystąpieniem do programu(26).

86. Zapłacone składki nie wydają się być niczym innym niż regularnym uiszczaniem ryczałtu w zamian za korzystanie z całej gamy usług oferowanych przez skarżącą. W konsekwencji składki muszą być opłacane, nawet jeżeli członek nie uczestniczy w programie wymiany, czy to dlatego, że nie wniosł należnych do niego praw do korzystania w oznaczonym czasie, czy dlatego, że nie znalazł odpowiednich praw na wymianę.

87. Jest niewątpliwe, że w niniejszej sprawie występuje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana wzajemnych świadczeń. W tym zakresie jest bez znaczenia, że składki nie mogą zostać związane z każdym przypadkiem osobistego korzystania z programu wymiany. Jak Trybunał orzekł w sprawie Kennemer Golf(27), występuje wzajemny stosunek prawny, gdy stowarzyszenie świadczy wiele usług a w zamian jego członkowie wpłacają ryczałt w formie składki rocznej. Zatem świadczenia skarżącej spełniają przesłanki wymagane dla odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy i podlegają co do zasady podatkowi VAT.

ii) Ustalenie miejsca świadczenia

88. W zakresie, w jakim składki stanowią wynagrodzenie za szereg usług, które po pierwsze nie zawsze są związane z nieruchomością a po drugie nie są konieczne świadczone w ramach wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie, niesuszące być moim zdaniem stwierdzenie, że istnieje związek między nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Nie odpowiadałoby to przedstawionym okolicznościom, a ponadto prowadziłoby do bezzasadnego rozszerzenia tej reguły szczególnej.

89. Tak jak opłaty wpisowe składowe są związane z członkostwem i przypisanymi mu korzyściami. W konsekwencji wydaje się logiczne, by dla celów podatku VAT traktować je jak opłaty wpisowe.

90. W konsekwencji miejscem świadczenia wzajemnego za składowe jest miejsce, gdzie skarżąca założyła swoje przedsiębiorstwo zgodnie z art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy.

c) Opłata za wymianę

i) Kwalifikacja świadczenia wzajemnego

91. Odmienne niż w przypadku wynagrodzeń przywołanych uprzednio członków wpłacających opłaty za wymianę w zamian za rzeczywistą realizację programu wymiany. Skarżąca, która, czyniąc to, wykonuje w szczególności funkcję koordynującą(28), fakturuje opłaty za wymianę członkom najpóźniej w chwili, gdy wymiana taka zostanie dokonana w prawidłowej i należytej formie.

92. W ten sposób obie strony umowy świadczą usługi celem uzyskania świadczenia wzajemnego. Jest zatem bezsporne, że opłaty obu stron wynikają z wzajemnego stosunku prawnego.

ii) Ustalenie miejsca świadczenia

93. Reguła w zakresie miejsca świadczenia jest kontrowersyjna.

– Zastosowanie reguły szczególnej dla biur podróży

94. Pierwszą regułą, którą należy uwzględnić, jest szczególny przepis przewidziany w art. 26 szóstej dyrektywy. Odmienne niż pozostali uczestnicy postępowania rząd Zjednoczonego Królestwa nie wyklucza całkowicie możliwości jej zastosowania.

Duch i cel reguły

95. Artykuł 26 szóstej dyrektywy ustanawia wyjątek od ogólnego systemu w zakresie podstawy opodatkowania w odniesieniu do pewnych czynności biur podróży i organizatorów wycieczek(29). Artykuł ten stanowi wyjątek od normalnego systemu przewidzianego w szóstej dyrektywie i powinien być stosowany wyjątkowo w zakresie koniecznym dla osiągnięcia jego celu(30).

96. Szczególny system podatku VAT przewidziany w art. 26 szóstej dyrektywy ma na celu adaptowanie mającego zastosowanie prawa do specyfiki działalności biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych. Usługi świadczone przez te przedsiębiorstwa charakteryzują się tym, że bardzo często składają się z wielu świadczeń, w szczególności w zakresie przewozu i noclegów, które są wykonywane zarówno na, jak i poza terytorium państwa członkowskiego, w którym przedsiębiorstwo zostało założone lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności. Zastosowanie reguły wspólnego prawa dotyczącego miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczeń podatku naliczonego napotykaoby, ze względu na wielość i lokalizację świadczeń, na praktyczne trudności dla tych przedsiębiorstw, co mogłoby utrudniać wykonywanie ich działalności(31).

97. By tego uniknąć, art. 26 ust. 2 przewiduje w szczególności, że czynności dokonywane dla realizacji podróży traktowane są jako pojedyncze usługi świadczone podróżnemu. Podlegają one opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży albo przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego biuro podróży świadczy usługę.

Przesłanki zastosowania

– Cechy biura podróży lub organizatora wycieczek turystycznych

98. Na wstępie należy zauważyć, że okoliczności, iż skarżąca nie jest, jeżeli mówić, ani biurem podróży, ani organizatorem wycieczek turystycznych, nie stanowi sama w sobie przeszkody dla zastosowania art. 26 szóstej dyrektywy, gdyż zgodnie z orzecznictwem Trybunału wykonuje ona czynności identyczne w ramach innej działalności(32).

99. W niniejszej sprawie przesłanka ta jest spełniona. Oferując usługi, które pozwalają jej członkom na korzystanie z rezydencji wakacyjnych celem spędzenia tam wakacji, skarżąca wykonuje działalność, która przypomina w pewnym zakresie działalność biura podróży lub organizatora wycieczek turystycznych, choć nie jest w pełni identyczna. Ponadto duch i cel art. 26 szóstej dyrektywy uzasadnia wyłączenie działalności skarżącej do jego zakresu stosowania. Działalność skarżącej jest bowiem poddana temu samemu ryzyku podwójnego opodatkowania co działalność biura podróży lub organizatora wycieczek turystycznych, ze względu na znaczną ilość świadczonych usług i rozdział pomiędzy siedzibą przedsiębiorstwa i przedmiotem świadczeń.

– Działanie we własnym imieniu

100. Zgodnie z art. 26 ust. 1, by miało zastosowanie, biuro podróży powinno występować względem klientów w swym własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzysta z dostaw i usług innych podatników. Natomiast biuro podróży ograniczające się do roli pośrednika nie jest objęte zakresem stosowania art. 26, lecz świadczy usługi pośrednictwa ze swej siedziby zgodnie z regułą ogólną zawartą w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy(33).

101. Decydujące znaczenie ma zatem przede wszystkim to, czy skarżąca świadczy usługi w swym własnym, czy też w cudzym imieniu.

102. Jak słusznie wskazuje rzędn hiszpański(34), wszystko zależy od tego, czy działalność skarżącej ogranicza się do skontaktowania ze sobą dwóch członków tak, by mogli ustalić umownie wymianę praw do korzystania w okresie wakacyjnym. W tym przypadku chodziłoby o mediację, gdyż skarżąca działałaby na rzecz innych. Natomiast, jeżeli członkowie wnoszą swe prawa, nie wiadząc, kto z nich skorzysta, gdyż skarżąca sama zajmuje się koordynacją i dystrybucją praw do korzystania w okresie wakacyjnym, działa ona w swym własnym imieniu.

103. W świetle wskazówek skarżącej w postępowaniu głównym działa ona każdorazowo „w imieniu danego członka” zarówno podczas weryfikacji dostępności wybranej rezydencji wakacyjnej, jak i podczas poszukiwania oferty alternatywnej(35). Wskazuje ona ponadto, że członkowie mają wyłącznie kontakt z jej personelem i brak jest jakiegokolwiek komunikacji między nimi(36). Wyjaśnienia te prowadzą do wniosku, że skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym jest jedynym partnerem umownym członków.

104. Skarżąca nie działa zatem jako pośrednik. Przeciwnie, działa we własnym imieniu w rozumieniu art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy.

– Korzystanie z dostaw i świadczenia usług innych podatników

105. Nie ma pewności, że w niniejszej sprawie sprzeczna jest druga zasadnicza przesłanka, niezbędna dla zastosowania tej reguły, to znaczy korzystanie z dostaw i usług innych podatników. Chodziłoby na przykład o usługi noclegowe i przewozu świadczone przez podmioty trzecie. Wymagane jest jednak, by świadczenia podmiotów trzecich stanowiły więcej niż środek do skorzystania w lepszych warunkach z głównej usługi tego przedsiębiorcy. W przeciwnym razie zgodnie z orzecznictwem Trybunału(37) świadczenia te pozostają czysto pomocnicze i nie ma powodu do opodatkowania podmiotu gospodarczego zgodnie z art. 26 szóstej dyrektywy. Artykuł 26 szóstej dyrektywy miałby zastosowanie, gdyby poza usługami związanymi z wymianą praw do korzystania z nieruchomości skarżący proponował inne usługi, świadczone zwyczajowo przez podmioty trzecie, takie jak np. przewóz do Hiszpanii.

106. Ani postanowienie odsyłające, ani uwagi skarżących nie zawierają precyzyjnych informacji wskazujących, że korzysta ona z dostaw lub usług innych podatników, by świadczyć usługi swym członkom. Wiadomo jedynie, że skarżący może uzupełnić ofertę Weeks Pool poprzez zakup mieszkań od podmiotów trzecich lub udostępnienie dodatkowych tygodni przez promotorów. Poprzez uiszczenie opłat za wymianę członkowie mogą te wnioskuje o wymianę na lokal z tej dodatkowej oferty. Jednakże wyjaśnienia niezbędne dla oceny prawnej tych transakcji są niewystarczające.

107. Do sądu krajowego należy będzie zatem szczegółowe zbadanie, czy w niniejszej sprawie korzystano z dostaw i świadczenia usług. W razie odpowiedzi przeczącej art. 26 szóstej dyrektywy nie ma zastosowania.

– Zastosowanie art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy

108. Jeżeli nie ma zastosowania art. 26 szóstej dyrektywy, to należy zbadać, czy świadczenie usługi polegające na ułatwianiu wymiany – pomiędzy ich właścicielami – praw do korzystania w oznaczonym czasie z oznaczonych rezydencji wakacyjnych, jest związane z określoną nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) dyrektywy.

109. Moim zdaniem wykładnia tego przepisu oparta na jego brzmieniu pozwala na stwierdzenie, że związek taki istnieje, gdy usługi świadczone przez skarżycę mają nadać członkowi prawo do korzystania z określonej nieruchomości należącej do innego podmiotu w określonym czasie.

110. Jednakże w swej opinii w sprawie Heger(38) rzecznik generalna E. Sharpston wyraziła zastrzeżenia w zakresie dokonywania wykładnie literalnej wykładni tego przepisu. Słusznie wskazała ona, że zbyt szeroka wykładnia terminu „związane” nie jest właściwa, gdyż wszystkie usługi mogą ostatecznie w ten lub inny sposób być „związane” z nieruchomością, rozumianą jako określona przestrzeń. W istocie w zależności od świadczonej usługi taki związek z nieruchomością może być bardziej lub mniej ścisły.

111. Trybunał nie wskazał do tej pory przesłanek w zakresie natury i stopnia tego związku. W wyroku w sprawie Heger(39) wskazał on, że jedynie świadczenie usług, które pozostaje w „wystarczająco bezpośrednim związku” z nieruchomością, mieści się będzie w zakresie art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, tym bardziej że w takim związku pozostają wszystkie usługi wymienione w tym przepisie.

112. Po dokonaniu tego ustalenia można zastanowić się, czy broniła tu wykładnia art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy może też opierać się na jego miejscu w systemie przepisów dotyczących miejsca świadczenia, jak i jego duchu i celu.

113. Lista przykładów zawartych w art. 9 ust. 2 lit. a) ma istotne znaczenie; w świetle jasności jej brzmienia („wówczas w to”, „jak np.”) nie jest w żadnym razie wyczerpująca, gdyż jak Trybunał wskazał w wyroku w sprawie Heger, zawiera ona istotne wskazówki co do charakteru i jakości takiego związku.

114. Dokonując wykładni art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, należy jednakże uwzględnić orzecznictwo Trybunału, w świetle którego z braku wyraźnej definicji lub odesłania do porządku prawnego państw członkowskich pojęcia zawarte w szóstej dyrektywie stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego i muszą wobec tego otrzymać definicję wspólnotową(40).

115. W każdym razie wymienione w art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy przykłady świadczenia usług związanego z nieruchomością prowadzą do wniosku, że istnienie fizycznego związku nie może stanowić kryterium imperatywnego, gdyż agent nieruchomości czy architekt mogą świadczyć swe usługi, nawet jeżeli nigdy nie widzieli bądź nie wkroczyli na teren nieruchomości. Agentowi nieruchomości wystarczy, by znał nieruchomość, a architektowi, by dysponował jej planami.

116. Nie wydaje się też niezbędnym, by usługa była świadczona wyjątkowo przez podmiot mający prawo do rozporządzania nieruchomością, czy to przy przenoszeniu nieruchomości, obciążeniu jej czy wynajmowaniu osobom trzecim, w rozumieniu prawa zobowiązań, ponieważ wążyciel praw i agent nieruchomości są, co do zasady, różnymi osobami.

117. Natomiast okoliczność, że element centralny świadczenia jest niemożliwy lub nie ma sensu, jest determinujący. W tym zakresie wszelki związek materialny z nieruchomością lub jej częścią wydaje się wystarczający(41). To sformułowanie wskazuje np. na świadczenie usług obejmujące korzystanie z nieruchomości, rozporządzanie nią, budowę i konserwację nieruchomości, w tym usługi służące bezpośrednio tej działalności, przy czym inna działalność gospodarcza nie przeważa(42).

118. Agent nieruchomości i architekt niewątpliwie spełniają te przesłanki, gdyż działalność ta jest niemożliwa z braku nieruchomości. Podobnie jest w przypadku modelu przedsiębiorstwa skarżących, który nie może być wykonywany w braku nieruchomości, których dotyczą prawa do korzystania w oznaczonym czasie.

119. Ponadto, jeżeli porównać świadczenia skarżących z typami zawodów wskazanych tytułem przykładu przez ustawodawcę, stwierdza się dość istotne podobieństwo z usługami agenta nieruchomości. Świadczenie usług przez tego ostatniego charakteryzuje się zawarciem lub umówieniem zawarcia umowy dotyczącej nieruchomości w zakresie przeniesienia, nabycia lub najmu nieruchomości lub jej części. Świadczenie usług skarżących – czy z działalności agenta nieruchomości wspólny przedmiot polegający na umówieniu używania nieruchomości, za pośrednictwem pewnego rodzaju pośrednictwa między zainteresowanymi stronami, trochę jak agent nieruchomości, i za wynagrodzeniem w razie dojścia do skutku i przeniesienia używania nieruchomości.

120. Z opisu rodzaju zawodu wykonywanego przez agenta nieruchomości wynika, że przeniesienie użytkowania, które ten może umożliwić, polega co do zasady na zbyciu lub wynajęciu nieruchomości. To ostatnie może zostać uznane za świadczenie w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy ze względu na jego ścisły związek z okresem nieruchomości(43).

121. Jednakże moim zdaniem okoliczności, że w niniejszej sprawie chodzi wyłącznie o wymianę praw do korzystania w oznaczonym czasie, nie sprzeciwia się zastosowaniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

122. Po pierwsze, zawarta w nim lista, jak już wskazaliśmy, nie jest wyczerpująca, lecz przykładowa, a zatem nie stoi na przeszkodzie rozszerzeniu w drodze orzecznictwa o inne rodzaje świadczenia usług.

123. Po drugie, niezależnie od swej natury prawnej w świetle prawa państw członkowskich(44) prawo do korzystania w oznaczonym czasie nakłada na osobę uprawnioną prawo porównywalne z najmem lokalu(45). Z wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie, która stanowi działaność skarżących, nie wiążą się żadne przekazanie praw z jednego członka na drugiego. Jednakże, ponieważ umowy time-sharingu często przewidują możliwość odpłatnego lub nieodpłatnego udostępnienia praw do korzystania podmiotom trzecim, inny członek uczestniczący w wymianie może powołać się na te prawa(46).

124. Po trzecie, opodatkowanie czynności dokonanych w miejscu, gdzie znajduje się nieruchomość, byłoby zgodne z zasadą przeznaczenia. Uwzględniając to okoliczności, że członek może korzystać z wybranego lokalu wakacyjnego wyłącznie na miejscu i może, dla celów podatku VAT skonsument usług, z których korzysta wyłącznie w miejscu, w którym nieruchomość się znajduje.

125. W świetle powyższego występuje wystarczający bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług polegającym na ułatwieniu wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie z określonych rezydencji wakacyjnych pomiędzy ich właścicielami a nieruchomością, której dotyczy prawo będące przedmiotem wymiany. W konsekwencji świadczenie usług następuje w miejscu, w którym znajduje się nieruchomość, zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

VIII – Wnioski z analizy

126. Świadczenie przez skarżącą usług w zamian za opłaty wpisowe i składowe członkowskie nie jest bezpośrednio związane z nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy (lub art. 45 dyrektywy 2006/112/WE), a zatem jest objęte zakresem zastosowania reguły ogólnej zapisanej w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy (lub art. 43 dyrektywy 2006/112/WE). W konsekwencji miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym skarżąca założyła swoje przedsiębiorstwo lub gdzie ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi.

127. Natomiast ustalenie miejsca świadczenia przez skarżącą usług w zamian za opłaty za wymianę zależy od tego, czy skarżąca korzysta bądź nie z dostaw i usług innych podatników w celu świadczenia usług swym członkom. Jako że Trybunał nie dysponuje wystarczającymi danymi w tym zakresie, do sądu krajowego należy weryfikacja, w jakim zakresie przesłanka ta jest spełniona, w niniejszej sprawie. Jeżeli przesłanka ta jest spełniona, zastosowanie znajduje reguła szczególna wyrażona w art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy (lub art. 307 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE). Jednakże, jeżeli przesłanka ta nie jest spełniona należy stosować art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy (lub art. 45 dyrektywy 2006/112/WE).

IX – Wnioski

128. Z uwagi na powyższe proponuję, aby na pytania prejudycjalne skierowane do niego przez VAT and Duties Tribunal Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

1) Świadczenie przez skarżącego usług w zamian za opłaty wpisowe i składowe czy onkowskie nie jest bezpośrednio związane z nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy (lub art. 45 dyrektywy 2006/112/WE), a zatem jest objęte zakresem zastosowania reguły ogólnej zapisanej w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy (lub art. 43 dyrektywy 2006/112/WE). W konsekwencji miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym skarżąca założyła swoje przedsiębiorstwo lub gdzie ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi.

2) Co się tyczy świadczenia przez skarżącego usług w zamian za opłaty za wymiany, do sądu krajowego należy weryfikacja, czy skarżąca korzysta z dostaw i usług innych podatników. Jeżeli przesłanka ta jest spełniona, zastosowanie znajduje reguła szczególna wyrażona w art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy (lub art. 307 akapit drugi dyrektywy 2006/112/WE). Należy zatem uznać, że miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym skarżąca założyła swoje przedsiębiorstwo lub gdzie ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczy usługi.

Jednakże, jeżeli przesłanka ta nie jest spełniona, należy stosować art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, a zatem uznać, że miejscem świadczenia usług jest miejsce, gdzie znajduje się przedmiotowa nieruchomość.

1 – Język oryginału: niemiecki.

2 – Dz.U. L 145, s. 1.

3 – Dz.U. L 347, s. 1.

4 – Odpowiadający art. 43 dyrektywy 2006/112/WE.

5 – Odpowiadający art. 45 dyrektywy 2006/112/WE.

6 – Odpowiadający art. 306 i nast. dyrektywy 2006/112/WE.

7 – Wyrok z dnia 25 stycznia 2001 r. w sprawie C-429/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-637.

8 – Zobacz również P. Haunold, *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien 1997, s. 121. Zobacz też B. Terra, J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, Band 1, s. 497, w którym uznano, że teoria ustalenia miejsca świadczenia nie dotyczy czynności, które należą do kompetencji podatkowej jednego i tego samego państwa członkowskiego. Poczynając od chwili, gdy w państwie są administracje podatkowe kilku państw członkowskich, np. gdy towary są przewożone przez obszar innego państwa członkowskiego lub usługi są świadczone osobie zamieszkałej w innym państwie członkowskim, nie jest już możliwe ustalenie z pewnością, czy działalność została wykonana na obszarze pewnego państwa, czy poza nim. Ustalenie miejsca świadczenia ma zasadnicze znaczenie dla wskazania, czy należy pobrać podatek VAT i w jakiej wysokości.

9 – R. Weiermayer, *Der Leistungsort im Blick der Rechtsprechung des EuGH*, w: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Hrsg. von M. Achatz, M. Tumpel, Wien 2001, s. 125.

10 – Zobacz podobnie wyroki: z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. s. 2251, pkt 14; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 20; z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst Pouwels en Scheres, Rec. s. I-1195, pkt 10; z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Rec. s. I-3947, pkt 23. W wyrokach tych Trybuna wyjaśnił, że celem art. 9 szóstej dyrektywy było uniknięcie konfliktu kompetencyjnego, który może prowadzić do podwójnego opodatkowania, jak również do braku opodatkowania.

11 – Zdaniem S. Mennera, *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln 1992, s. 81, głównym celem tego przepisu jest jasne rozdzielenie kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania i braku opodatkowania konsumpcji.

12 – J.M. Communier, *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles 2001, s. 293, wyjaśnia to genezę szóstej dyrektywy. Jego zdaniem początkowo zasada siedziby przedsiębiorstwa była znacznie bardziej praktyczna w projekcie szóstej dyrektywy, gdy początkowo doznawała niewielu wyjątków. Jednakże w czasie późniejszych negocjacji ilość derogacji uległa zwiększeniu i tekst przyjęty przez Radę w maju 1977 r. okazuje się trudny w stosowaniu.

13 – Pojęcia dostawy i świadczenia usług wyznaczają się wzajemnie. W świetle art. 6 ust. 1 dyrektywy 77/388/EWG świadczenie usług oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5. W świetle art. 5 ust. 1 tej dyrektywy dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właścicieli. Trudności w rozdziale pojawiają się, gdy usługi składają się z całego ci elementó, lecz mogą stanowić wyjątkowo dostawę lub świadczenie ze względu na zasadę jednolitości świadczenia [zob. opinia rzecznika generalnego D. Ruiz-Jaraba Colomera z dnia 23 listopada 2004 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gässabäck (wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r.), Rec. s. I-743, pkt 21; P. Haunold, *Der Steuergegenstand*, w: *EuGH-Rechtsprechung...*, s. 110]. W kilku wyrokach Trybuna rozstrzyga kwestię kwalifikacji czynności jako dostawy towarów lub świadczenia usług (zob. na przykład wyroki: z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-172/96 First National Bank of Chicago, Rec. s. I-4387; z dnia 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien, Rec. s. I-2395; z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5881; z dnia 14 maja 1985 r. w sprawie 139/84 Van Dijk's Boekhuis, Rec. s. 1405).

14 – Co się tyczy odpłatności świadczenia usług, Trybuna orzekła już, że usługa jest świadczona „odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy i podlega zatem opodatkowaniu, wyjątkowo jeżeli między usługodawcą i beneficjentem istnieje stosunek prawny, w którego ramach następuje wymiana świadczeń wzajemnych, przy czym pobrana przez usługodawcę opłata stanowi rzeczywiste świadczenie wzajemne za usługę wykonaną na rzecz beneficjenta (zob. na przykład wyrok z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. s. I-743, pkt 14; ww. wyrok w sprawie First National Bank of Chicago, pkt 26–29; wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. s. I-3293, pkt 39).

15 – U. Kelp, *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, s. 45, wskazuje, że z powodu różnorodności struktury umów time-sharingu nie stanowi one rodzaju umowy homogenicznej. Jego zdaniem nie można zaklasyfikować umów time-sharingu do jednej klasycznej kategorii prywatnego prawa niemieckiego, również rozróżniając pomiędzy umowami time-sharingu w świetle ich przynależności do prawa zobowiązań, prawa rzeczowego lub prawa spółek czy

stowarzysze?. Dlatego, gdy umowy te pojawiły się w prawie niemieckim, zaklasyfikowano je najpierw do umów nienazwanych lub bieżących, charakteryzujących się brakiem uregulowania prawnego pomimo częstego występowania i zgodności pomiędzy sytuacją prawną i treścią normatywną umowy. B. Vanbrabant, *Time-Sharing*, Bruxelles 2006, s. 29 i nast. oraz C. Mostin, B. Feron, *Le time-sharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé*, *Annales de droit de Louvain* (1994), s. 33 i nast. wymieniają różne konstrukcje prawne, które mogły pozwolić na objęcie umów time-sharingu różnymi konstrukcjami w ramach kategorii prawa francuskiego i belgijskiego. Ich zdaniem możliwe schematy są objęcie prawem zobowiązań, prawem rzeczowym i prawem spółek oraz stowarzysze?. Vanbrabant zauważa, że w Portugalii i Hiszpanii prawa do korzystania w oznaczonym czasie są uważane za część prawa rzeczowego. W Portugalii „direito de habitação periodica” powstało w latach 80., podczas gdy Hiszpania przyjęła ustawę 42/1998 w dniu 15 grudnia 1998 r. (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias), T. Papp, *Time-sharing Contract*, w: *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytemi Tanár, 70. Születésnapjára*, Szeged 2007, s. 573, wskazuje, że umowy time-sharingu należy zaklasyfikować do umów nienazwanych.

16 – Dz.U. L 280, s. 83.

17 – Zobacz wyroki: z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. s. 1443, pkt 11, 12, 16; z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie 230/87 Naturally Yours Cosmetics, Rec. s. 6365, pkt 11; ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Tolsma, pkt 14; wyrok z dnia 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Fillibeck, Rec. s. I-5577, pkt 12; ww. w przypisie 15 wyrok w sprawie Kennemer Golf, pkt 39; wyrok z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289, pkt 30; wyrok z dnia 23 marca 2006 r. w sprawie C-210/04 FCE Bank, Rec. s. I-2803, pkt 34; wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-277/05 Société thermale d'Eugénie-les-Bains, Rec. s. I-6415, pkt 19.

18 – Wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-166/05 Heger, Rec. s. I-7749, pkt 15.

19 – Zobacz podobnie ww. w przypisie 10 wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie Dudda, pkt 21; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie RAL, pkt 24; wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-410/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 33; ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Heger, pkt 15. Orzecznictwo to stanowi odejście od ww. w przypisie 10 wyroku w sprawie Berkholz, pkt 17, uznając że w świetle art. 9 ust. 1 dyrektywy miejsce, gdzie usługodawca zawarł swoje przedsiębiorstwo, jest co do zasady głównym punktem ciężkości.

20 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. s. I-2361, pkt 17.

21 – Zobacz również R. Weiermayer, *Der Leistungsort...* (ww. w przypisie 9), s. 134.

22 – Zobacz pkt 108 i nast. niniejszej opinii.

23 – Zobacz pkt 68 niniejszej opinii.

24 – Rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer zastosował wyrażenie („zasada jednolitości wiadczenia”) po raz pierwszy w swej opinii w ww. w przypisie 14 sprawie Hotel Scandic Gåsabäck, pkt 21. Zostało ono zapożyczzone z publikacji P. Haunolda, *Der Steuergegenstand* (ww. w przypisie 14), s. 111.

25 – Zobacz w szczególności naturę wiadczeń związanych dla celów podatku VAT w mojej opinii z dnia 9 grudnia 2008 r. w sprawie C-572/07 Tellmer Property, Zb.Orz. s. I-4983, pkt 33 i nast. Z

art. 2 szóstej dyrektywy wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie CPP, Rec. s. I-973, pkt 29; ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20; wyrok z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Rec. s. I-897, pkt 50. Jednakże w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogły być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadziły do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są niezależne (zob. ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 51). Jest tak na przykład, gdy w ramach nawet czysto obiektywnej analizy stwierdza się, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne oraz że jedno lub więcej świadczeń stanowi jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego (zob. w tym zakresie ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30; wyrok z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99 Primback, Rec. s. I-3833, pkt 45; ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 21; ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 52. W szczególności świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania w jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy (ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 52). Można również uznać, że jednolite świadczenie występuje, w przypadku gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. w tym zakresie ww. w przypisie 20 wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 22; ww. wyrok w sprawie Part Service, pkt 53).

26 – Zobacz pkt 32 uwag skarżących.

27 – Wyżej wymieniony w przypisie 15 wyrok w sprawie Kennemer Golf, pkt 40. Sprawa ta dotyczyła zasadniczo klasyfikacji świadczeń stowarzyszenia sportowego jako usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy. Okoliczności, że składowa roczna wpłacona przez członków stowarzyszenia sportowego ma charakter ryczałtowy i nie może zostać powiązana z konkretnym osobistym korzystaniem z pola golfowego, nie miała w ocenie Trybunału wpływu na okoliczności, że wzajemne świadczenia byłyby wymieniane pomiędzy członkami stowarzyszenia sportowego i samym stowarzyszeniem. Świadczenia stowarzyszenia polegały bowiem na udostępnianiu jego członkom w sposób stały urządzeń sportowych i związanych z nim przywilejów a nie na konkretnych usługach świadczonych na ich użytek. Występowała zatem bezpośredni związek pomiędzy składowkami rocznymi członków stowarzyszenia sportowego takiego jak rozpatrywane w sprawie przed sądem krajowym a świadczonymi przez usługi.

28 – Zdaniem U. Kelpa, *Time-Sharing-Verträge* (ww. w przypisie 16), s. 27, organizacja wymiany koordynuje wymianę wniosków w zakresie wymiany złoonych przez użytkowników oferujących prawa do korzystania kandydatom do wymiany z innymi zainteresowanymi osobami, tak by kandydaci mogli w zamian za wynagrodzenie zajmować „zagraniczną” nieruchomość w oznaczonym czasie w innych miejscach spędzania wakacji.

29 – Wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I-6229, pkt 5; ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie First Choice Holidays, pkt 21.

30 – Wyżej wymieniony w przypisie 30 wyrok w sprawach Madgett i Baldwin, pkt 34; ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie First Choice Holidays, pkt 22.

31 – Wyroki: z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. s. I-5723, pkt 11 i nast.; z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. s. I-1005, pkt 13; ww. w przypisie 30 wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 18; ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie First Choice Holidays, pkt 23–25; wyrok z dnia 13 października 2005 r. w sprawie C-200/04 iSt internationale Sprach- und Studienreisen, Zb.Orz. s. I-8691, pkt 21.

32 – W ww. w przypisie 30 wyroku w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 20, Trybuna orzekła, że podstawy, na których opiera się specjalny system dotyczący biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych, dotyczą także przypadku, w którym podmiot gospodarczy nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych w ogólnym znaczeniu tych pojęć, lecz dokonuje takich samych czynności w ramach innej działalności, takiej jak działalność hotelarska. Wykładnia zastrzegająca stosowanie art. 26 szóstej dyrektywy jedynie do tych podmiotów gospodarczych, które są biurami podróży lub organizatorami wycieczek turystycznych w znaczeniu ogólnym, miałyby taki skutek, że identyczne świadczenia podlegałyby różnym przepisom w zależności od formalnej kwalifikacji podmiotu gospodarczego. Jest to zgodne z ww. w przypisie 32 wyrokiem w sprawie iSt, pkt 22.

33 – Zobacz również W. Birkenfeld, C. Forst, *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. Aufl., Bielefeld 1998, s. 169.

34 – Zobacz pkt 20 uwag rzędu hiszpańskiego.

35 – Skarżąca wyjaśnia w pkt 11 swych uwag, że: „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” (podkreślenie w asne).

36 – Zobacz pkt 33 uwag skarżących.

37 – Zobacz ww. w przypisie 30 wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 24–27; ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie iSt internationale Sprach- und Studienreisen, pkt 25–27. Trybuna stwierdza, że świadczenie wynikające z czynności tradycyjnie wykonywanych przez hotelarzy, którego wykonanie nie może być pozbawione istotnych skutków dla stosowanego ryczażu, takich jak przejazd do hotelu oddalonego punktu zbiorczego, nie może być traktowane jako usługa wyłącznie pomocnicza. Uzna on natomiast, że usługi zwyczajowo związane z kształceniem językowym, takie jak przewóz do państwa przeznaczenia i/lub pobyt stanowi usługę czysto pomocniczą.

38 – Wyżej wymieniona w przypisie 12 opinia rzecznika generalnego E. Sharpston w sprawie Heger, pkt 31, 33.

39 – Wyżej wymieniony w przypisie 19 wyrok w sprawie Heger, pkt 24.

40 – Orzecznictwo to, które początkowo dotyczyło wykładni wyłączonej od art. 13 szóstej dyrektywy (zob. wyroki: z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. I-6301, pkt 51; z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. s. I-563, pkt 25; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. s. I-5965, pkt 22), należy również stosować do definiowania pojęć zawartych w art. 9 ust. 2 lit. a). Po pierwsze, art. 9 ust. 2 lit. a) nie definiuje stosowanych w nim pojęć i nie odsyła w tym zakresie do krajowych porządków prawnych. Po drugie, sporu pomiędzy krajowymi sądami i administracjami podatkowymi wskazanymi w pkt 51 niniejszej opinii można uniknąć wyłącznie poprzez

zastosowanie wspólnych i jednolitych kryteriów, takich jak zawarte w szóstej dyrektywie, w celu określenia miejsca świadczenia usług. By do tego doszło, konieczne jest jednakże, by pojęcia zastosowane w art. 9 ust. 2 lit. a) uzyskały definicje wspólnotowe. Zobacz w tym zakresie ww. w przypisie 12 opinię rzecznika generalnego E. Sharpston w sprawie Heger, pkt 25.

41 – Zobacz podobnie P. Haunold, *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen...* (ww. w przypisie 8), s. 138; S. Martin, *Umsatzsteuergesetz*, Hrsg. von Sölch, Ringleb, Stand: 1. September 2005, München, § 3a, Randnr. 74, s. 14.

42 – S. Martin, *Umsatzsteuergesetz* (ww. w przypisie 42), § 3a, Randnr. 75, s. 14 i nast.

43 – Wynajem nieruchomości stanowi w każdym razie świadczenie usługi związane z nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Zobacz projekt szóstej dyrektywy przygotowany przez Komisję (biuletyn Wspólnoty Europejskiej, suplement 11/73, s. 12), który wyraźnie wskazuje, że ten przypadek jest objęty zakresem stosowania przepisu, tak jak wynajem skrytek. Zobacz też M. Fuster Gómez, *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid 2000, s. 79, który odsyła do przepisu zawartego w art. 70 ust. 1 lit. A hiszpańskiej ustawy o podatku VAT (Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), zdaniem którego wynajem i przeniesienie korzystania są uznawane za bezpośrednio związane z nieruchomością. Artykuł 3a ust. 2 pkt 1 w związku z art. 4 pkt 12 niemieckiej ustawy o podatku VAT (*Umsatzsteuergesetz*) przewiduje identyczny regułę w zakresie wynajmu i leasingu nieruchomości.

44 – Artykuł 1 dyrektywy 94/47/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 1994 r. w sprawie ochrony nabywców w odniesieniu do niektórych aspektów umów odnoszących się do nabywania praw do korzystania z nieruchomości w oznaczonym czasie przewiduje, że państwa członkowskie „pozostają w pełni odpowiedzialne za inne kwestie określania charakteru praw będących przedmiotem umów objętych niniejszą dyrektywą”. Artykuł 2 tej dyrektywy definiuje też prawo do korzystania w oznaczonym czasie jako „prawo rzeczowe własności lub jakiegokolwiek inne prawo do korzystania z jednej lub kilku nieruchomości, w określonym lub pozostałym do określania okresie w roku, który to okres nie może być krótszy niż jeden tydzień”.

45 – U. Klep, *Time-Sharing-Verträge* (ww. w przypisie 16), s. 118 i nast., wskazuje, że w zakresie prawa zobowiązań udostępnienie lokalu stanowi istotny element umowy time-sharingu, gdy bez niego time-sharing dotyczący rezydencji wakacyjnych nie mógłby mieć miejsca. Z tego powodu w świetle opinii przeważającej w doktrynie stosunek prawny należy co do zasady do prawa najmu. Autor uważa, że jest tak również wówczas, gdy świadczenie usług ogranicza się do konserwacji, sprzątania i zarządu nieruchomością, której dotyczy time-sharing, tym bardziej, jeżeli konserwacja wynajmowanej nieruchomości stanowi część obowiązków wynajmującego, również w umowie najmu w czystej postaci. Ponadto sprzątanie i zarząd nieruchomością stanowi świadczenia pomocnicze w stosunku do udostępnienia lokalu.

46 – Zobacz B. Vanbrabant, *Time-Sharing* (ww. w przypisie 16), s. 48, który wskazuje, że wymiana nie wymaga przeniesienia praw do korzystania. Powoduje ona tylko powstanie wierzytelności, między użytkownikami i/lub przedsiębiorstwem, które prowadzi giełdę wymiany. U. Klep, *Time-Sharing-Verträge* (ww. w przypisie 16), s. 26, uważa, że możliwość udostępnienia praw do korzystania podmiotom trzecim wyraża obecny sukces giełd wymiany. Właściciele praw do korzystania w oznaczonym czasie, którzy nie chcieli sami korzystać z tych praw, musieliby co do zasady sami znaleźć użytkownika. Wyższemu umieszczeniu nieruchomości na giełdzie wymiany koordynującej wnioski właścicieli w zakresie wymiany nadało elastyczność time-sharingowi i pozwala na poszerzenie kręgu potencjalnych klientów.