

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

VERICA TRSTENJAK

prednesené 2. apríla 2009 1(1)

Vec C-37/08

RCI Europe

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný VAT and Duties Tribunal, London (Spojené kráľovstvo)]

„Daňová právna úprava – Harmonizácia – Dane z pridanej hodnoty – Výklad článku 9 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Spoločný systém DPH – Pravidlá určenia miesta zdaniteľných plnení – Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom – Poskytovanie služieb spočívajúcich v uľahčení výmeny práv na časovo obmedzené užívanie určitých rekreačných rezidencií medzi držiteľmi týchto práv – Výmenná burza“

Obsah

I – Úvod

II – Právny rámec

III – Skutkový stav

A – Činnosť RCI Europe

B – Konanie pred vnútroštátnymi daňovými orgánmi

1. Stanovisko daňovej správy Spojeného kráľovstva

2. Stanovisko španielskej daňovej správy

IV – Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

V – Konanie pred Súdny dvorom

VI – Hlavné tvrdenia účastníkov konania

A – Prvá a druhá otázka

B – Tretia otázka

C – Štvrtá otázka

VII – Právne posúdenie

A – Úvodné poznámky

1. Potreba jednotného určenia miesta plnenia
2. Základné zásady, ktorými sa riadi miesto plnenia

B – Analýza prejudiciálnych otázok

1. Všeobecné úvahy
 - a) Rozdiel medzi dodaním tovaru a poskytnutím služby
 - b) Objasnenie prejudiciálnych otázok
 2. Posúdenie rôznych plnení na účely DPH
 - a) Poplatok za zápis
 - i) Kvalifikácia protihodnoty
 - ii) Určenie miesta poskytnutia
 - b) Ľenskú poplatky
 - i) Kvalifikácia protihodnoty
 - ii) Určenie miesta poskytnutia
 - c) Poplatky za výmenu
 - i) Kvalifikácia protihodnoty
 - ii) Určenie miesta poskytnutia
- Uplatniteľnosť osobitného pravidla pre cestovné kancelárie
 - Postavenie cestovnej kancelárie alebo usporiadateľa turistických zájazdov
 - Konanie vo svojom vlastnom mene
 - Použitie dodávok tovarov a služieb iných platiteľov dane
 - Uplatniteľnosť článku 9 ods. 2 šiestej smernice

VIII – Závery analýzy

IX – Návrh

I – Úvod

1. Vo svojom návrhu na zažatie prejudiciálneho konania podanom podľa článku 234 ES London VAT Tribunal Centre (ďalej len „vnútroštátny súd“) kladie Súdnemu dvoru niekto otázok týkajúcich sa výkladu článku 9 ods. 2 smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“)(2).

2. Tento návrh na zažatie prejudiciálneho konania je podaný v rámci konania o odvolaní, ktoré podal RCI Europe (ďalej len „odvolateľ“) na Value Added Tax Tribunals Spojeného kráľovstva (ďalej len „VAT Tribunal“) proti trom rozhodnutiam daňovej správy tohto členského štátu (Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ďalej len „Commissioners“). Odvolateľ na súde napadol dodatočný výber DPH z uskutočnených plnení, ktoré podľa Commissioners vo svojich priznaniach podhodnotil.

3. Spor medzi účastníkmi konania vo veci samej sa v podstate týka posúdenia cezhraničného poskytovania služieb na účely DPH, predovšetkým rozhodujúceho hraničného ukazovateľa na určenie miesta poskytnutia. Od tohto miesta závisí, či dotknuté plnenia patria do daňovej právomoci Spojeného kráľovstva, kde má odvolateľ svoje sídlo.

II – Právny rámec

4. Šiesta smernica upravuje pravidlá určenia miesta zdaniteľných plnení. Táto smernica bola nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006(3), ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007 a ktorá preberá ustanovenia relevantné v tejto veci v takmer nezmenenej podobe.

5. Článok 9 ods. 1 šiestej smernice(4) stanovuje toto všeobecné pravidlo:

„Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého [kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzku], odkiaľ – *neoficiálny preklad*] poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“

6. Článok 9 ods. 2 šiestej smernice(5) upravuje niekto osobitných pravidiel. Podľa písm. a) tohto ustanovenia tak „miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, vrátane služieb realitných agentov a expertov a služieb zameraných na prípravu a koordináciu konštrukčných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov alebo firiem zabezpečujúcich dozor na stavbách, bude miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza“.

7. Článok 26 šiestej smernice(6) upravuje osobitné pravidlo pre cestovné kancelárie. Znie takto:

„1. Členské štáty aplikujú daň z pridanej hodnoty pri operáciách agentov cestovných kancelárií v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie [členské štáty uplatnia daň z pridanej hodnoty na plnenia cestovných kancelárií v súlade s ustanoveniami tohto článku, pokiaľ cestovná kancelária – *neoficiálny preklad*] obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby [inému platiteľovi dane – *neoficiálny preklad*]. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí [cestovné kancelárie, ktoré – *neoficiálny preklad*] konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c). V tomto článku sa pod agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*

] rozumie aj usporiadate? zájazdov.

2. Všetky plnenia vykonávané agentom cestovnej kancelárie súvisiace so zájazdom sa považujú za jednotlivé služby poskytované agentom cestovnej kancelárie turistovi. Tieto budú zdať v členskom štáte, v ktorom má cestovný agent zradenú svoju kanceláriu alebo kde má dohodnuté miesto odkiaľ poskytuje svoje služby. Zdaniteľná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu článku 22 (3) b), v súvislosti s takouto službou bude predstavovať agentovu maržu, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou, ktorú platí turista, bez dane z pridanej hodnoty a reálnymi nákladmi cestovného agenta za dodávky služieb poskytovaných inou zdaniteľnou osobou, kde tieto plnenia slúžia v prospech turistu. [Plnenia vykonané cestovnou kanceláriou na uskutočnenie cesty sa považujú za poskytnutie jednej služby cestovnej kancelárie zákazníkovi. Táto služba sa zdaní v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzku, odkiaľ služby poskytuje. Za základ dane a cenu bez dane z pridanej hodnoty v zmysle článku 22 (3) b) v súvislosti s takouto službou sa považuje prirážka cestovnej kancelárie, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou bez dane z pridanej hodnoty, ktorú zaplatí zákazník, a skutočnými nákladmi vynaloženými cestovnou kanceláriou za dodávky tovarov a služieb inými platiteľmi dane, ak tieto plnenia priamo slúžia v prospech zákazníka – *neoficiálny preklad*].“

III – Skutkový stav

A – Činnosť RCI Europe

8. Odvolateľ vo veci samej bol založený v Spojenom kráľovstve 29. novembra 1973. Jeho činnosť spočíva v tom, že medzi svojimi členmi umožňuje a organizuje výmenu ich práv na časovo obmedzené užívanie dovolenkových nehnuteľností nachádzajúcich sa v zahraničí (tento model sa nazýva aj „time sharing“).

9. Právna povaha práva na časovo obmedzené užívanie závisí od práva krajiny, kde sa nehnuteľný majetok nachádza. Toto právo priznáva svojmu držiteľovi oprávnenie užívať určitý majetok v určitej rekreačnej rezidencii po určitú dobu počas určitých období. Právo držiteľa na časovo obmedzené užívanie nehnuteľnosti sa označuje ako jeho „právo na rekreačné užívanie“.

10. Odvolateľ prevádzkuje program na výmenu práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností typu týždeň za týždeň, nazývaný „RCI Weeks“, ktorý sa vyznačuje charakteristickými znakmi uvedenými nižšie.

11. Developerom rekreačných rezidií je ponúkaná možnosť pripojiť sa k programu ako „priradené subjekty“. Jednotliví držiteľia práv na časovo obmedzené užívanie rekreačných rezidií (nadobudnutých od developera) môžu požiadať o členstvo v RCI Weeks.

12. Vstup do RCI Weeks umožňuje členovi vložiť jeho vlastné práva na rekreačné užívanie, ktoré má k nehnuteľnostiam v spoločnom časovo obmedzenom užívaní, do fondu ubytovania v spoločnom časovo obmedzenom užívaní (ale len „Weeks Pool“) a získať práva na užívanie vložené ostatnými členmi. V rámci toho majú členovia kontakt iba s odvolateľom. Vloženie práv na rekreačné užívanie do Weeks Pool nemá za následok prevod práv k nehnuteľnosti, na ktorú sa tieto práva vzťahujú, na odvolateľa. Naopak, pôvodný držiteľ práva na časovo obmedzené užívanie si toto právo zachováva počas celého procesu.

13. Členovia RCI Weeks platia poplatky za zápis, ktoré sa vzťahujú na obdobie 1 až 5 rokov, ako aj ročné členské poplatky. Navyše musia platiť poplatok za výmenu, a to v okamihu podania žiadosti o výmenu. Odvolateľ účtuje tieto poplatky za výmenu ako vratnú zálohu. V prípade, keď odvolateľ nemôže nájsť v rámci Weeks Pool ponuku na výmenu vhodnú pre člena, prizná mu

dobropis započítateľný na budúcu výmenu alebo mu zálohu na jeho žiadosť vráti.

14. Odvolateľ môže doplniť Weeks Pool odkúpením ubytovania od tretích osôb alebo dodaním ďalších týždňov ubytovania navyše zo strany developera. Na základe úhrady poplatku za výmenu môžu členovia požiadať aj o výmenu za ubytovanie vyplývajúce z takýchto dodatočných ponúk.

B – Konanie pred vnútroštátnymi daňovými orgánmi

15. Sídlo odvolateľa sa nachádza v Spojenom kráľovstve. Veľkú časť jeho členov tvoria štátni príslušníci tohto členského štátu. Naopak, veľká časť nehnuteľného majetku dotknutého výmenným programom RCI Weeks sa nachádza v Španielsku.

16. Tieto okolnosti viedli britské a španielske daňové orgány k odlišným záverom o postavení odvolateľa so zreteľom na DPH. Tieto orgány sa domnievajú, že na služby poskytované odvolateľom sa vzťahuje ich príslušná právna úprava v tejto oblasti. Britské aj španielske orgány preto požiadali odvolateľa o odvedenie DPH z jeho plnení, čo v konečnom dôsledku vedie k dvojitému zdaneniu v dvoch rôznych členských štátoch.

1. Stanovisko daňovej správy Spojeného kráľovstva

17. Podľa Commissioners služba spočívajúca v priznaní členstva v klube na výmenu práv na časovo obmedzené užívanie je službou poskytovanou v mieste, kde má odvolateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, konkrétne v Spojenom kráľovstve. V dôsledku toho poplatky za zápis a členské poplatky členov podliehajú DPH v Spojenom kráľovstve. Commissioners sa domnievali, že poplatky za výmenu sa riadia ustanoveniami vnútroštátneho práva, ktoré preberajú článok 26 šiestej smernice. Keďže protihodnotu poplatkov za výmenu Commissioners kvalifikovali ako „vymedzenú cestovnú službu“, je táto služba zdaniteľná v Spojenom kráľovstve.

18. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že až do 31. decembra 2003 odvolateľ odvádzal Spojenému kráľovstvu DPH zo všetkých poplatkov za zápis zaplatených novými členmi, ako aj zo všetkých členských poplatkov zaplatených už existujúcimi členmi na nasledujúci rok. Navyše až do 31. decembra 2005 odvádzal Spojenému kráľovstvu aj DPH zo všetkých poplatkov za výmenu zaplatených členmi, ktorí nadobudli právo na využitie práva na časovo obmedzené užívanie vzťahujúceho sa k nehnuteľnému majetku nachádzajúcemu sa na území Európskej únie. Spojenému kráľovstvu neodvádzal DPH zo všetkých poplatkov za výmenu zaplatených členmi, ktorí nadobudli právo na využitie práva na časovo obmedzené užívanie vzťahujúceho sa k nehnuteľnému majetku nachádzajúcemu sa mimo územia Európskej únie.

2. Stanovisko španielskej daňovej správy

19. Španielske daňové orgány sa naopak domnievajú, že služby poskytované odvolateľom priamo súvisia s nehnuteľným majetkom, a preto podliehajú DPH v krajine, kde sa nachádza nehnuteľný majetok v spoločnom časovo obmedzenom užívaní.

20. Daňové výmery vydané španielskymi daňovými orgánmi proti odvolateľovi, ako aj rozhodnutia daňových súdov zamietajúcich jeho opravné prostriedky, sú v súvislosti predmetom kasačného opravného prostriedku pred Tribunal Supremo.

IV – Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

21. Vzhľadom na stanovisko španielskych orgánov, ktoré som práve uviedla, prestal odvolateľ od 1. januára 2004 odvádzать Spojenému kráľovstvu DPH z poplatkov za zápis a členských poplatkov členov, ktorých práva na časovo obmedzené užívanie sa vzťahujú na nehnuteľný

majetok nachádzajúci sa v Španielsku. Rovnako prestal odvádzať Spojenému kráľovstvu DPH z poplatkov za výmenu zaplatených členmi, ktorí vymenili svoje práva na časovo obmedzené užívanie za zodpovedajúce práva vzťahujúce sa na nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Španielsku.

22. Dňa 23. marca 2005 Commissioners rozhodli o vydaní daňového výmeru smerujúceho k výberu DPH, ktorú podľa ich názoru odvolateľ mal priznať za rok 2004 z poplatkov za zápis a členských poplatkov členov, ktorých práva na rekreačné užívanie sa vzťahujú na nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Španielsku, a z poplatkov za výmenu práv na časovo obmedzené užívanie vzťahujúcich sa na nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Španielsku. Daňový výmer na sumu 1 339 709 GBP bol vydaný 5. apríla 2005.

23. Dňa 5. mája 2005 podal odvolateľ odvolanie proti tomuto daňovému výmeru na vnútroštátny súd.

24. Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa tento vnútroštátny súd odvoláva na pretrvávajúcu právnu neistotu, pokiaľ ide o určenie miesta poskytnutia, ako aj na riziko narušenia účinnosti odvolateľa, ktoré táto neistota predstavuje. V dôsledku toho rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

1. V kontexte služieb poskytovaných odvolateľom za:

- poplatok za zápis,
- členský poplatok,
- poplatok za výmenu

ktoré platia členovia jeho systému RCI Weeks, ktoré faktory je potrebné zohľadniť pri určení, či služby „súvisia s“ nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice o DPH (teraz článok 45 „prepracovanej“ smernice)?

2. Pokiaľ niektoré alebo všetky služby poskytované odvolateľom „súvisia s“ nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice o DPH (teraz článok 45 „prepracovanej“ smernice), je nehnuteľným majetkom, s ktorým súvisia niektoré alebo všetky služby, nehnuteľný majetok vkladaný do výmennej burzy, alebo nehnuteľný majetok požadovaný na výmenu za vložený nehnuteľný majetok, alebo obe nehnuteľnosti?

3. Pokiaľ niektoré z uvedených služieb „súvisia s“ oboma nehnuteľnosťami, ako majú byť tieto služby kvalifikované podľa šiestej smernice o DPH (teraz „prepracovanej“ smernice)?

4. Vzhľadom na rozdielne riešenia uplatňované rôznymi členskými štátmi, akým spôsobom charakterizuje šiesta smernica o DPH (teraz „prepracovaná“ smernica) príjmy platiteľ a dane získané z „poplatkov za výmenu“ za tieto služby:

- uvaženie výmeny práv na rekreačné užívanie, ktorých držiteľom je jeden člen systému výmeny prevádzkovaného platiteľom dane, za práva na rekreačné užívanie, ktorých držiteľom je iný člen tohto systému a/alebo
- poskytovanie užívacích práv k nehnuteľnosti, ktorá bola nadobudnutá platiteľom dane od tretích platiteľov dane na doplnenie výmennej burzy ubytovaní dostupných pre členov tohto systému?

V – Konanie pred Súdnyim dvorom

25. Návrh na začatie prejudiciálneho konania z 9. januára 2008 bol do kancelárie Súdneho dvora doručený 31. januára 2008.
26. Odvolateľ vo veci samej, vláda Spojeného kráľovstva, španielska vláda, grécka vláda, ako aj Komisia, podali písomné pripomienky v lehote stanovenej v článku 23 Štatútu Súdneho dvora.
27. Zástupcovia odvolateľa vo veci samej, vlády Spojeného kráľovstva, španielskej vlády, gréckej vlády, ako aj Komisie sa zúčastnili na pojednávaní 19. februára 2009, aby predniesli ústne pripomienky.

VI – Hlavné tvrdenia účastníkov konania

A – Prvá a druhá otázka

28. Podľa odvolateľa vo veci samej služby poskytované za úhradu poplatkov za zápis a členských poplatkov nemajú dostatočnú súvislosť s určitým nehnuteľným majetkom, a nepatria preto do pôsobnosti článku 9 ods. 2 šiestej smernice. Odvolateľ vo veci samej sa domnieva, že treba naopak uplatniť všeobecné pravidlo stanovené v článku 9 ods. 1 uvedenej smernice, čo má podľa neho za následok, že miesto poskytovania služieb, a to zápisu a vstupu nových členov, je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. V tomto prípade je týmto miestom Spojené kráľovstvo.
29. Podľa jeho názoru to musí rovnako platiť pre služby poskytované za úhradu poplatkov za výmenu, a to tým skôr, že to umožní koherentné daňové zaobchádzanie so všetkými poskytovanými službami. Domnieva sa, že nie je rozumné zaobchádzať s poskytnutím v podstate jedinej služby rozličným spôsobom.
30. Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že služby poskytované za úhradu poplatkov za zápis a členských poplatkov patria do pôsobnosti článku 9 ods. 1 smernice. Podobne ako odvolateľ sa domnieva, že neexistuje dostatočná priama súvislosť medzi službami poskytovanými za úhradu dotknutých poplatkov a členského a akýmkoľvek nehnuteľným majetkom. Toto stanovisko sa zakladá najmä na skutočnosti, že odvolateľ poskytuje iba prístup k určitému trhu, na ktorom si členovia môžu vymieňať svoje užívacie práva. Pokiaľ ide o poplatky za výmenu, vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že tieto poplatky nemajú súvislosť so žiadnym nehnuteľným majetkom, pretože člen môže nielen vložiť svoje užívacie právo, ale aj uhradiť poplatok za výmenu až 24 mesiacov pred výberom svojho užívacieho práva.
31. Španielska vláda sa, pokiaľ ide o prvú otázku, domnieva, že pri určení, či je na mieste uplatniť pravidlo upravujúce poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, alebo skôr osobitné pravidlo, ktoré platí pre cestovné kancelárie, treba zohľadniť dva hlavné faktory. Podľa jej názoru treba jednak vychádzať zo správania sprostredkovateľa a overiť, či tento koná vo vlastnom mene alebo v mene inej osoby. Ďalej treba určiť, či tovary a služby, ktoré sú nevyhnutné na činnosť sprostredkovateľa, dodávajú tomuto sprostredkovateľovi iní platitelia dane.

32. Pokiaľ ide o druhú otázku, španielska vláda tvrdí, že ak sa treba domnievať, že dotknuté služby skutočne súvisia s príslušným nehnuteľným majetkom, potom sa poplatky za zápis a ťlenské poplatky priamo vzťahujú na majetok, ktorého sa týkajú práva na ťasovo obmedzené užívanie, ktoré ťlenovia vložili do výmennej burzy. Podľa jej názoru ide totiž o poplatky, ktorých jediným dôvodom platenia je ťlenstvo v systéme, aj keď ho ťlen v skutočnosti nevyužíje.

33. Grécka vláda sa domnieva, že medzi faktormi relevantnými pre určenie, či ide o služby „súvisiace s nehnuteľným majetkom“ v zmysle ťlánku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, treba zohľadniť druh ekonomickej činnosti vykonávanej odvolateľom, ako aj súvislosť medzi dotknutými službami a nehnuteľným majetkom. Podľa nej treba najmä preskúmať, či ide o nezávislé služby, ktoré sú poskytované držiteľom práv na ťasovo obmedzené užívanie vo forme poskytnutia cesty, alebo naopak o recipročné služby, ktoré si prostredníctvom odvolateľa poskytujú držitelia práv na ťasovo obmedzené užívanie, ktorí sú ťlenmi výmenného programu.

34. Grécka vláda navrhuje odpovedať na druhú otázku v tom zmysle, že poplatky za zápis a ťlenské poplatky sa priamo vzťahujú na nehnuteľný majetok, ktorého sa týka právo ťlena na ťasovo obmedzené užívanie, zatiaľ čo poplatky za výmenu sa vzťahujú priamo na nehnuteľný majetok, ktorého sa týka výkon práva na výmenu.

35. Komisia tvrdí, že služba poskytovaná odvolateľom spočíva v umožnení výmeny práv na ťasovo obmedzené užívanie. Platené ťlenské a poplatky treba teda považovať za protihodnotu za účasť na tomto systéme. Podľa Komisie práva na ťasovo obmedzené užívanie predstavujú práva týkajúce sa nehnuteľného majetku a ich prevod výmenou za zodpovedajúce práva je službou súvisiacou s nehnuteľným majetkom v zmysle ťlánku 9 ods. 2 šiestej smernice. Miestom poskytnutia služby, za ktorú sú platené poplatky za zápis a ťlenské poplatky, je miesto, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, na ktorý sa vzťahujú práva ťlena na ťasovo obmedzené užívanie. Naopak, miestom poskytnutia služby, za ktorú sa platia poplatky za výmenu, je miesto, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, ku ktorému ťlen výmenou získal práva na ťasovo obmedzené užívanie.

B – Tretia otázka

36. Podľa odvolateľa tretia otázka vôbec nestojí tak, ako ju vnútroštátny súd formuloval vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Podľa jeho názoru z jeho pripomienok týkajúcich sa prvej a druhej otázky vyplýva, že jeho služby nemajú dostatočnú súvislosť s nehnuteľným majetkom.

37. Navyše si odvolateľ myslí, že záver, podľa ktorého by služba mohla súvisieť s dvoma nehnuteľnosťami – t. j. s nehnuteľnosťou, ktorá je ponúkaná, a zároveň s nehnuteľnosťou, ktorá je požadovaná na výmenu – je v rozpore so zmyslom a účelom ťlánku 9 šiestej smernice. Tento ťlánok vyjadruje zámer normotvorcu Spoločenstva vyhnúť sa kompetenčným konfliktom v oblasti výberu DPH, a tým dvojitému zdaneniu. Z tohto dôvodu sa ťlánok 9 ods. 2 písm. a) môže uplatniť iba na jeden nehnuteľný majetok, a to ten, s ktorým existuje najužšia súvislosť.

38. Vláda Spojeného kráľovstva sa z rovnakých dôvodov ako odvolateľ domnieva, že nie je potrebné odpovedať na tretiu prejudiciálnu otázku, pretože služba odvolateľa nesúvisí s nehnuteľným majetkom. Táto otázka naopak svedčí o problémoch, ktoré by spôsobil opačný názor. Ak by totiž služba súvisela zároveň s právom na užívanie vloženého nehnuteľného majetku, ako aj nehnuteľného majetku získaného výmenou, tá istá služba by podliehala dvom odlišným vnútroštátnym sadzbám DPH.

39. Španielska vláda si rovnako myslí, že je veľmi nepravdepodobné, že by jedna služba

mohla súvisieť s dvomi nehnuteľnosťami. Vyplýva to z jej pripomienok k druhej prejudiciálnej otázke: prijatie do Weeks Pool, služba poskytovaná za úhradu poplatkov za zápis a členských poplatkov, súvisí výlučne s nehnuteľným majetkom, na ktorý sa vzťahuje právo člena na časovo obmedzené užívanie; naopak služba poskytovaná za poplatky za výmenu – spočívajúca v tom, že je členovi ponúkané vhodné užívacie právo vložené iným členom výmenou za jeho užívacie právo – priamo súvisí s nehnuteľným majetkom, ku ktorému sa vykonáva právo na výmenu. Ak by však protihodnota na jednej strane poplatkov za zápis a členských poplatkov alebo na druhej strane poplatkov za výmenu skutočne súvisela s dvomi nehnuteľnosťami, bolo by sa treba na základe rozsudku Súdného dvora vo veci C-429/97, Komisia/Francúzsko(7), domnievať, že miestom poskytnutia služby je sídlo poskytovateľa.

40. Pripomienky gréckej vlády týkajúce sa druhej prejudiciálnej otázky, koniec koncov podobné pripomienkam španielskej vlády, ju rovnako vedú k záveru, že na tretiu otázku treba odpovedať v tom zmysle, že plnenie nikdy nesúvisí s dvomi nehnuteľnosťami zároveň.

41. Napokon Komisia sa vo svojich písomných pripomienkach ani nezaobráťou otázkou, ktorá podľa nej nevzniká – čo v podstate zodpovedá stanovisku Španielskeho kráľovstva a Helénskej republiky. Služba odvolateľa súvisí buď s nehnuteľným majetkom, na ktorý sa vzťahuje právo člena na časovo obmedzené užívanie (v prípade prijatia do výmenného systému za poplatky za zápis a členské poplatky), alebo s nehnuteľným majetkom, ktorý člen výmenou môže užívať (v prípade protihodnoty poplatkov za výmenu), ale nikdy s dvomi nehnuteľnosťami zároveň.

C – Štvrtá otázka

42. Odvolateľ tvrdí, že pôvod užívacích práv vo Weeks Pool nemá žiaden vplyv na určenie miesta poskytnutia služby, či už ide o práva vložené iným členom, alebo o práva, ktoré nadobudol odvolateľ od tretích platiteľov dane, aby doplnil svoju ponuku. Služba poskytovaná odvolateľom za poplatky za výmenu zostáva totiž rovnaká bez ohľadu na pôvod práva na časovo obmedzené užívanie ponúknutého členovi výmenou za právo, ktoré priniesol. V dôsledku toho treba na účely DPH zaobchádzať so službou tak, ako to odvolateľ odporúča vo svojich pripomienkach týkajúcich sa prvej a druhej prejudiciálnej otázky, bez ohľadu na pôvod práv na časovo obmedzené užívanie získaných výmenou.

43. Vláda Spojeného kráľovstva sa rovnako domnieva, že pôvod práva na časovo obmedzené užívanie nemá vplyv na miesto poskytnutia služby. Podľa jej názoru v oboch modelových situáciách, ktoré rozlišuje štvrtá prejudiciálna otázka, odvolateľ poskytuje členovi za poplatok za výmenu iba službu administratívnej povahy spočívajúcu v tom, že mu ponúkne niekoho práv na časovo obmedzené užívanie zodpovedajúcich jeho želaniam v iných rezidenciách. Nedochoádza k skutočnému prevodu práva na časovo obmedzené užívanie, lebo odvolateľ jednak nemôže garantovať, že nájde právo, ktoré bude vhodné, a jednak člen nie je povinný prijať žiadne z ponúknutých práv na časovo obmedzené užívanie. Z tohto dôvodu služba poskytovaná odvolateľom za poplatky za výmenu predstavuje zdaniteľné plnenie podľa článku 9 ods. 1 smernice 77/388 bez ohľadu na pôvod práva na časovo obmedzené užívanie.

44. Spojené kráľovstvo však subsidiárne tvrdí, že ak sa mylí a poplatky za výmenu boli vybrané za skutočný prevod práva na časovo obmedzené užívanie vzťahujúceho sa na inú rezidenciu, potom v druhej modelovej situácii štvrtej prejudiciálnej otázky, v ktorej odvolateľ nadobudol práva na časovo obmedzené užívanie od tretích platiteľov dane, treba rovnako odviesť daň z poplatkov za výmenu v mieste sídla odvolateľa. V tomto prípade treba totiž uplatniť osobitné pravidlo, ktoré platí pre cestovné kancelárie.

45. Pri odpovedi na štvrtú prejudiciálnu otázku španielska vláda odkazuje na svoje

pripomienky týkajúce sa zdanenia poplatkov za výmenu. Podľa jej názoru, ako to vysvetlila vo svojich pripomienkach k druhej prejudiciálnej otázke, sú poplatky za výmenu vyberané za povolenie využívať právo na časovo obmedzené užívanie vzťahujúce sa na inú rezidenciu, a teda priamo súvisia s týmto nehnuteľným majetkom, v dôsledku čoho musia byť zdanené v mieste, kde sa tento majetok nachádza.

46. Grécka vláda rozlišuje medzi dvoma modelovými situáciami štvrtej prejudiciálnej otázky a zdá sa, že sa domnieva, že za poskytnutie užívacích práv, ktoré odvolateľ nadobudol od tretích platiteľov dane, sa platí dodatočný poplatok. V prvej modelovej situácii – keď odvolateľ ponúka členovi právo iného člena na časovo obmedzené užívanie – treba odvieť daň z poplatkov za výmenu v mieste, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, na ktorý sa vzťahuje užívacie právo tohto iného člena. V druhej modelovej situácii trebarobiť ešte jeden rozdiel: s prípadom, keď odvolateľ poskytuje užívacie právo patriace developerovi rekreačnej rezidencie, treba zaobchádzať ako s prvou modelovou situáciou; v prípade, keď odvolateľ nadobúda užívacie právo, aby vyhovel želaniu člena a ďalej ho tomuto členovi predá, sa služba riadi osobitným pravidlom pre cestovné kancelárie; napokon v prípade, keď odvolateľ poskytuje vlastné užívacie práva, vykonáva hoteliersku činnosť, ktorá v dôsledku toho podlieha dani v mieste, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, na ktorý sa vzťahujú tieto užívacie práva.

47. Napokon Komisia sa vo svojich písomných pripomienkach nijako nezaobrá štvrtou prejudiciálnou otázkou. V tomto ohľade možno teda iba odkázať na jej stanovisko, podľa ktorého protihodnota poplatkov za výmenu súvisí s nehnuteľným majetkom, ktorý možno využívať výmenou za prinesené právo na časovo obmedzené užívanie.

VII – Právne posúdenie

A – Úvodné poznámky

1. Potreba jednotného určenia miesta plnenia

48. Spor medzi odvolateľom a Commissioners vyvolala otázka miesta zdaniteľného plnenia. V závislosti od odpovede na túto otázku patria plnenia uskutočňované odvolateľom pri jeho činnosti do daňovej právomoci španielskej daňovej správy, alebo do daňovej právomoci daňovej správy Spojeného kráľovstva.

49. Pre posúdenie cezhraničných služieb z pohľadu DPH sú dôležité ustanovenia o mieste poskytnutia rôznych plnení, pretože upravujú uplatniteľnosť vnútroštátnych ustanovení v oblasti DPH.(8) Keďže pôsobnosť systému DPH sa vzťahuje na dodania tovaru a služieb, ktoré podnikateľ uskutočňuje za protihodnotu pri svojej činnosti vo vnútri krajiny, vnútroštátne právo upravujúce DPH sa môže uplatniť iba vtedy, ak sa miesto plnenia nachádza vo vnútri krajiny.

50. Uplatňovanie rôznych hraničných ukazovateľov pri určení miesta plnenia každou vnútroštátnou daňovou správou by nevyhnutne viedlo nielen k prípadom dvojitého zdanenia, ale tiež k prípadom, keď by daň nebola uložená vôbec. Práve preto je osobitne dôležité určiť miesto plnenia vo vnútri spoločného trhu podľa jednotného hraničného ukazovateľa.(9) Zo siedmeho odôvodnenia šiestej smernice vyplýva, že jej cieľom je vymedziť daňovú právomoc každého z členských štátov tak, aby sa zabránilo takýmto kompetenčným konfliktom.(10) Určenie daňového hraničného ukazovateľa na úrovni Spoločenstva má vhodné vymedziť príslušné oblasti pôsobnosti vnútroštátnych pravidiel v oblasti DPH.(11)

2. Základné zásady, ktorými sa riadi miesto plnenia

51. Kompetenčným konfliktom medzi členskými štátmi sa možno vyhnúť vďaka

najjednoduchším a najjasnejším pravidlám; normotvorca na tento účel predvída rôzne hraničné ukazovatele, podľa ktorých sa uprednostňuje buď zásada pôvodu alebo zásada určenia. Hraničným ukazovateľom je podľa prvej zásady miesto, kde má podnik zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti a podľa druhej zásady predpokladané miesto spotreby alebo miesto použitia rôznych plnení.

52. Normotvorca Spoločenstva, vedomý si toho, že obe zásady majú zároveň výhody aj nevýhody pre fungovanie spoločného trhu, zvolil v ustanoveniach týkajúcich sa miesta plnenia v šiestej smernici zmiešaný prístup,(12) pretože článok 9 ods. 1 stanovuje, že miestom plnenia je v zásade miesto, kde sa nachádza podnik poskytovateľa. V odseku 2 však normotvorca upravil mnoho výnimiek z tejto zásady, ktoré značne obmedzujú pôsobnosť odseku 1 a robia zo zásady pôvodu, na ktorej je založená šiesta smernica, výnimku.(13) Navyše existujú osobitné pravidlá, ktoré zohľadňujú osobitosti určitých činností.

B – Analýza prejudiciálnych otázok

1. Všeobecné úvahy

a) Rozdiel medzi dodaním tovaru a poskytnutím služby

53. Najprv treba uviesť, že ani vnútroštátny súd, ani účastníci konania nepopierajú, že činnosť odvolateľa spočíva výlučne v poskytovaní služieb za protihodnotu v zmysle článku 6 ods. 1 šiestej smernice. Nasledujúca analýza sa preto musí zakladať na tomto právnom posúdení, ktoré je podľa môjho názoru správne.

54. Keďže rozlišovanie zavedené šiestou smernicou, pokiaľ ide o právnu kvalifikáciu plnení podliehajúcich DPH, je jasné,(14) akékoľvek použitie ustanovení jej článkov 5 a 8, ktoré sa týkajú dodania tovaru, je vylúčené. Jediné sporné otázky sa teda týkajú toho, či sa na dotknuté služby uplatní článok 9 ods. 1 a článok 9 ods. 2 písm. a), ako aj osobitné pravidlo pre cestovného kancelárie upravené v článku 26 ods. 1.

b) Objasnenie prejudiciálnych otázok

55. Okrem toho treba uviesť, že otázky vnútroštátneho súdu sa v niektorých prípadoch vecne značne prelínajú, čo podľa môjho názoru vyžaduje objasnenie.

56. Na jednej strane z logického výkladu prejudiciálnych otázok vyplýva, že ich cieľom je zistiť, v akom rozsahu môžu rôzne druhy príspevkov a poplatkov, ktoré musia platiť členovia zúčastňujúci sa na výmennom programe RCI Weeks, zodpovedať rôznym službám odvolateľa.

57. Je dôležité, že existuje synalagmatický právny vzťah, v ktorom sa účastníci navzájom zaväzujú na výmenu recipročných plnení v podobe služby a protihodnoty, pretože podľa článku 2 podliehajú DPH iba poskytnutia služieb uskutočnené za protihodnotu.(15) V dôsledku toho je v tomto prípade nevyhnutné presne identifikovať rozličné zmluvné povinnosti odvolateľa.

58. Na druhej strane je cieľom prejudiciálnych otázok preskúmať to, ktorým ustanoveniam upravujúcim miesto plnenia podliehajú dotknuté služby. To umožní určiť, či a v akom rozsahu patria tieto služby do daňovej právomoci Spojeného kráľovstva.

59. V snahe o jasnosť a užitočné zodpovedanie prejudiciálnych otázok zameriam svoju právnu analýzu na tieto dva hlavné aspekty.

2. Posúdenie rôznych plnení na účely DPH

60. Zdá sa, že najefektívnejšou metódou je analýza plnení odvolate?a použitím úvahy a *contrario*, pri?om sa vychádza z poplatkov, ktoré odvolate? vyberá od zákazníkov. Odvolate? vyberá jednak poplatky za zápis vo forme vstupného poplatku, ktorý sa platí iba raz pri prvom zápise, ?alej ro?ný ?lenský poplatok, a napokon „poplatky za výmenu“ v prípade, ke? sa mu podarilo zabezpe?i? výmenu práv na užívanie ubytovania v rámci programu RCI Weeks. Nižšie preskúmam, aké plnenia odvolate?a sú spojené s každým z týchto poplatkov. V tomto rámci preskúmam, ?i tieto plnenia predstavujú jediné plnenie, alebo odlišné plnenia, a ?i predstavujú primeranú protihodnotu poplatku. Na základe výsledkov tejto analýzy bude potom možné ur?i?, ktorým zdanite?ným plnením na ú?ely DPH je služba a následne vyvodí? miesto poskytnutia.

61. Je ?ažké definova? plnenia poskytované v rámci „time?sharingových zmlúv“. Pre tieto zmluvy neexistuje v ob?ianskom práve jediný zmluvný typ.(16) Práva na dlhodobé užívanie a požívanie možno nájs? vo forme nájomných zmlúv, ako aj modelov fiduciárnej správy s právom užíva? a požíva? majetok, akciových spoločností, prázdninových klubov a v množstve ?alších foriem. Práve z dôvodu tejto nejednotnosti bola prijatá smernica Európskeho parlamentu a Rady 94/47/ES z 26. októbra 1994, týkajúca sa ochrany kupujúcich v súvislosti s niektorými prvkami zmlúv o kúpe práva na ?asovo vymedzené užívanie nehnute?ností.(17) Nieko?ko nových modelov time?sharingu sa objavilo na trhu tesne po nadobudnutí ú?innosti smernice, a preto Komisia, aby vyplnila medzery v práve, predložila v roku 2007 návrhy zmien posil?ujúcich ochranu spotrebite?ov, ktoré Európsky parlament v mierne pozmenenej podobe prijal 22. októbra 2008.

62. V tomto prípade však nejde o samotné uzavretie time?sharingových zmlúv, ale o výmenu práv na rekrea?né užívanie medzi ?lenmi výmennej burzy.

a) Poplatok za zápis

i) Kvalifikácia protihodnoty

63. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že synalagmatický právny vz?ah predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, pri?om zaplatené sumy predstavujú skuto?nú protihodnotu identifikovate?nej služby poskytnutej v rámci právneho vz?ahu, v ktorom dochádza k výmene recipro?ných plnení.(18)

64. Je teda potrebné, aby bolo možné konštatova? existenciu priamej súvislosti medzi poplatkami za zápis a dostato?ne identifikovate?nou službou.

65. Z pozorného preskúmania obchodného modelu odvolate?a tak, ako ho odvolate? a vláda Spojeného krá?ovstva podrobne opísali vo svojich pripomienkach, vyplýva, že ?len za úhradu poplatku za zápis získava najprv iba prístup k výmennému programu RCI Weeks.

66. Samotný vstup však ešte neumož?uje využíva? práva na ?asovo obmedzené užívanie ostatných ?lenov. Na to je potrebné nielen by? ?lenom RCI Weeks, ale tiež vloži? vlastné práva na ?asovo obmedzené užívanie do výmennej burzy. Držite? práva na ?asovo obmedzené užívanie musí požiada? o výmenu tak, že v prvom rade poskytne vlastné právo na ?asovo obmedzené užívanie a v druhom rade si vyberie zodpovedajúce právo na výmenu.

67. Popri možnosti zúčastňovať sa na výmennom programe má člen prístup ku všetkým informáciám o ponúkaných dovolenkových nehnuteľnostiach v podobe tlačenej pravidelne aktualizovaného katalógu a prezentácie na internete. Telefónne číslo oznámené členom im v prípade potreby umožňuje kontaktovať pracovníkov odvolateľa, aby sa dozvedeli podrobnosti o podmienkach výmeny a informovali sa o doplnkových plneniach odvolateľa dostupných na požiadanie.

68. Pre nového člena tak prístup k RCI Weeks predstavuje takpovediac predbežnú podmienku účasti na výmennom programe, keďže platba poplatku za zápis mu otvára v zásade všetky možnosti. Informácie poskytnuté novému členovi ho majú pripraviť na výmenný program vo vlastnom slova zmysle. Vstup ešte neznamená prevod práv, ale iba poskytuje prístup k určitému trhu, na ktorom si členovia s pomocou odvolateľa môžu vymieňať svoje práva na časovo obmedzené užívanie. Postavenie člena ho samo osebe nezaväzuje k účasti na tomto výmennom programe.

69. V dôsledku toho existuje priama súvislosť v zmysle judikatúry iba medzi činnosťou spočívajúcou v poskytnutí prístupu k výmennému programu a úhradou poplatku za zápis.

70. Naopak nemožno ľahko preukázať priamu súvislosť medzi vstupom a skutočnou realizáciou výmenného programu, ktorá predpokladá ďalšie kroky zmluvných partnerov, a to konkrétne žiadosť člena o výmenu a potvrdenie odvolateľa, že túto výmenu možno uskutočniť, a, samozrejme, aj úhradu poplatkov za výmenu.

ii) Určenie miesta poskytnutia

71. Okrem toho treba preskúmať, kde sa má táto služba zaradiť v systéme pravidiel upravujúcich miesto poskytnutia stanovenom šiestou smernicou. Do úvahy prichádza uplatnenie ustanovení článku 9 ods. 1 a 2 šiestej smernice. Na tento účel si výklad týchto ustanovení vyžaduje niektoré predbežných poznámok.

72. Článok 9 ods. 1 šiestej smernice obsahuje všeobecné pravidlo určenia miesta daňovej príslušnosti, zatiaľ čo odsek 2 toho istého článku upravuje niektoré osobitných hraničných ukazovateľov.(19)

73. Šiesta smernica výslovne neupravuje vzťah medzi základným pravidlom stanoveným v článku 9 ods. 1 a osobitnými pravidlami stanovenými v odseku 2, ale Súdny dvor už rozhodol, že odsek 1 nemá prednosť pred odsekom 2 tohto článku. Otázka, ktoré vzniká v každej situácii, teda je, či sa na túto situáciu vzťahuje niektoré z ustanovení článku 9 ods. 2; ak nie, vzťahuje sa na ňu odsek 1.(20) Súdny dvor z toho vyvodil, že osobitné pravidlo článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice nemožno považovať za výnimku zo všeobecného pravidla, ktorá by sa musela vykladať striktnie.(21)

74. Súdny dvor sa tak zjavne domnieva, že článok 9 ods. 2 šiestej smernice obsahuje osobitné pravidlá, ktorých uplatnenie treba preskúmať ako prvú v súlade so zásadou *lex specialis derogat legi generali*, a ktoré treba uplatniť, ak sú splnené podmienky.(22)

75. Treba teda najprv preskúmať, či už opísané plnenie patrí do pôsobnosti osobitného pravidla stanoveného v článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Na to, aby to tak bolo treba, aby dotknutá služba „súvis[ela] s nehnuteľným majetkom“.

76. Je však potrebné presne vedieť, na ktorý nehnuteľný majetok sa vzťahuje dotknutá služba. Do úvahy v zásade prichádza väzba k nehnuteľnému majetku, na ktorý sa už vzťahuje

právo ?lena na ?asovo obmedzené užívanie, ako to odporú?a španielska a grécka vláda, ako aj Komisia.

77. Bez oh?adu na presné podmienky, ktoré musia byť splnené na to, aby existovala takáto súvislos?, ?o bližšie preskúmam neskôr,(23) sa mi na prvý poh?ad zdá, že v tomto prípade neexistuje priama súvislosť medzi službou vo vlastnom slova zmysle a dotknutým nehnuteľným majetkom.

78. Ako už bolo uvedené, pre nového ?lena predstavuje prístup k RCI Weeks takpovediac predbežnú podmienku skutočnej ú?asti na výmennom programe.(24) Služby odvolate?a spo?ívajúce v poskytnutí prístupu a informácií majú v skutočnosti pripraviť ?lena na výmenný program bez toho, aby obsahovali záväzok ú?asti. V dôsledku toho v tomto štádiu ešte nedochádza k výmene práv na rekreačné užívanie.

79. Vstup do RCI Weeks naozaj poskytuje ?lenovi možnosť vložiť vlastné práva na ?asovo obmedzené užívanie do výmennej burzy, ale zo získania tohto práva mu nevyplýva nič, kým nie sú splnené podmienky skutočnej realizácie výmeny.

80. Poskytnutie možnosti vložiť vlastné práva na ?asovo obmedzené užívanie do výmennej burzy nemožno samo osebe považovať na účely DPH za hlavné plnenie. Z objektívneho hľadiska ide nanajvýš o ?isto ved?ajšie plnenie, ktoré nie je pre ?lena samotným účelom, ale prostriedkom umožňujúcim využívať za lepších podmienok hlavnú službu poskytovaťa – spo?ívajúcu v umožnení výmeny práv na ?asovo obmedzené užívanie.

81. Zásada „jednotnosti plnenia“(25) na účely DPH zakazuje považovať takéto ved?ajšie plnenie za nezávislé plnenie. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora(26) nemožno zdaniteľné plnenie rozložiť na jeho rozličné základné zložky, aby boli jednotlivo predmetom DPH. Pri kvalifikácii plnenia treba naopak zohľadniť hlavnú zložku celku. Takéto ved?ajšie plnenie tým skôr nemožno považovať za určujúce pri určení miesta plnenia, ale naopak musí prevážiť skutočné hlavné plnenie. Iba toto hlavné plnenie sa považuje za zdaniteľné plnenie v zmysle ?lánku 2 ods. 1 šiestej smernice.

82. Uplatnenie ?lánku 9 ods. 2 šiestej smernice je napokon vylúčené, pretože v tomto prípade nemožno rozpoznať dostatočne úzku súvislosť medzi skutočným plnením, za ktoré ?len uhrádza poplatok za zápis, a nehnuteľným majetkom, na ktorý sa vzťahujú jeho práva na ?asovo obmedzené užívanie.

83. Ak sa domnievame, ako v tomto prípade, že dotknuté plnenie, za ktoré ?len uhrádza poplatky za zápis, spo?íva výlučne v prístupe k výmennej burze, ako aj v poskytovaní informácií o možnostiach výmeny práv na ?asovo obmedzené užívanie, potom treba vylúčiť použitie ?lánku 26 šiestej smernice, pretože odvolateľ na tento účel nevyužíva tovary a služby iných platiteľov dane, ktoré by boli určené na organizáciu cesty.

84. Keďže nie je uplatniteľné žiadne osobitné pravidlo, uplatní sa všeobecné pravidlo stanovené v ?lánku 9 ods. 1 šiestej smernice. V dôsledku toho je miestom plnenia, ktoré je protihodnotou poplatkov za zápis, miesto, kde má odvolateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti.

b) ?lenské poplatky

i) Kvalifikácia protihodnoty

85. Z pripomienok odvolate?a vyplýva, že neexistuje vecný rozdiel medzi poplatkami za zápis a

členskými poplatkami, pretože oba tieto poplatky platia členovia za účasť na programe RCI Weeks a za možnosť uplatňovať výhody spojené s postavením člena programu.(27)

86. Úhrada členských poplatkov sa nezdá byť ničím iným ako pravidelnou platbou paušálnej sumy za užívanie celého radu služieb ponúkaných odvolateľom. V dôsledku toho musí byť táto platba vykonaná aj vtedy, keď sa člen nezúčastňuje na výmennom programe, či už preto, že nevložil vlastné práva na časovo obmedzené užívanie, alebo preto, že nenašiel zodpovedajúce právo na výmenu.

87. Je nepochybné, že v tomto prípade existuje právny vzťah, v ktorom dochádza k výmene recipročných plnení. V tomto ohľade nezáleží na tom, že členské príspevky nemožno spojiť s každým osobným využitím výmenného programu. Ako Súdny dvor rozhodol vo veci Kennemer Golf(28), synalagmatický právny vzťah existuje aj vtedy, keď združenie poskytuje množstvo plnení a keď za to jeho členovia platia paušálnu sumu vo forme ročného príspevku. Plnenia poskytované odvolateľom teda spĺňajú podmienky, ktoré sa vyžadujú na to, aby predstavovali služby uskutočňované za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice a preto v zásade podliehajú DPH.

ii) Určenie miesta poskytnutia

88. Keďže členské príspevky sú koncipované ako protihodnota množstva služieb, ktoré po prvé, nie vždy súvisia s nehnuteľným majetkom, a po druhé, nie sú nevyhnutne poskytované v rámci výmeny práv na časovo obmedzené užívanie, bolo by podľa môjho názoru nesprávne domnievať sa, že existuje súvislosť s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Nezodpovedalo by to uvedenému skutkovému stavu a navyše by to viedlo k neodôvodnenému rozšíreniu pôsobnosti tohto osobitného pravidla.

89. Rovnako ako poplatky za zápis, aj členské poplatky súvisia s postavením člena a s výhodami, ktoré toto postavenie obnáša. V dôsledku toho sa zdá logické zaobchádzať s nimi na účely DPH ako s poplatkami za zápis.

90. V dôsledku toho je miestom plnenia, ktorého protihodnotou sú členské poplatky, miesto, kde má odvolateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti v súlade s článkom 9 ods. 1 šiestej smernice.

c) Poplatky za výmenu

i) Kvalifikácia protihodnoty

91. Na rozdiel od vyššie uvedených poplatkov, poplatky za výmenu uhrádza člen za skutočnú realizáciu výmenného programu. Odvolateľ, ktorý pri tom plní najmä koordinačnú funkciu,(29) fakturuje poplatok za výmenu členovi najneskôr v okamihu, keď sa takáto výmena uskutoční v náležitej forme.

92. Obaja účastníci zmluvy tak poskytujú svoje plnenia, aby získali protihodnotu. Je teda nepochybné, že práva oboch účastníkov vyplývajú zo synalagmatického právneho vzťahu.

ii) Určenie miesta poskytnutia

93. Naopak, pravidlo upravujúce miesto poskytnutia je problematické.

– Uplatniteľnosť osobitného pravidla pre cestovné kancelárie

94. Prvým pravidlom, ktoré prichádza do úvahy, je osobitná úprava stanovená v článku 26

šiestej smernice. Na rozdiel od ostatných vedľajších úastníkov konania vláda Spojeného kráľovstva úplne nevylučuje jej uplatnenie.

Zmysel a účel pravidiel

95. Článok 26 šiestej smernice zavádza výnimku zo všeobecnej úpravy týkajúcej sa základu dane pre niektoré plnenia cestovných kancelárií a usporiadateľov turistických zájazdov.(30) Tento článok predstavuje výnimku z bežnej úpravy šiestej smernice a musí sa uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jeho cieľa.(31)

96. Osobitná úprava DPH zavedená článkom 26 šiestej smernice má prispôbiť uplatniteľné právo špecifikám činnosti cestovných kancelárií a usporiadateľov turistických zájazdov. Služby poskytované týmito podnikmi sa vyznačujú tým, že najčastejšie pozostávajú z množstva plnení, najmä v oblasti dopravy a ubytovania, ktoré sa uskutočňujú tak na území, ako aj mimo územia členského štátu, kde má podnik svoje sídlo alebo stále prevádzkare. Uplatnenie všeobecných pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, základu dane a odpisu dane na vstupe by z dôvodu veľkého množstva a lokalizácie poskytnutých plnení spôsobovalo týmto podnikom praktické problémy, ktoré by mohli brániť výkonu ich činnosti.(32)

97. Aby tomu zabránil, článok 26 ods. 2 stanovuje najmä to, že plnenia uskutočnené na uskutočnenie cesty sa považujú za poskytnutie jednej služby zákazníkovi. Táto služba je zdanená v členskom štáte, kde má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkare, odkiaľ službu poskytnú.

Podmienky uplatniteľnosti

– Postavenie cestovnej kancelárie alebo usporiadateľa turistických zájazdov

98. Na úvod treba poznamenať, že skutočnosť, že odvolateľ nie je vo vlastnom slova zmysle ani cestovnou kanceláriou, ani usporiadateľom turistických zájazdov, nepredstavuje sama osebe prekážku uplatnenia článku 26 šiestej smernice, pokiaľ v súlade s judikatúrou Súdneho dvora uskutočňuje zhodné plnenia v rámci inej činnosti.(33)

99. V tomto prípade je táto podmienka splnená. Odvolateľ tým, že ponúka služby, ktoré umožňujú jeho členom využívať rekreačné rezidencie nachádzajúce sa v zahraničí, na to, aby tam strávili svoje dovolenky, vykonáva činnosť, ktorá sa do určitej miery podobá na činnosť cestovnej kancelárie alebo usporiadateľa cestovných zájazdov bez toho, aby sa s ňou úplne zhodovala. Navyše zmysel a účel článku 26 šiestej smernice odôvodňujú zahrnutie činnosti odvolateľa do jeho pôsobnosti. Činnosť odvolateľa je totiž vystavená rovnakým rizikám dvojitého zdanenia ako činnosť cestovnej kancelárie alebo usporiadateľa cestovných zájazdov z dôvodu veľkého počtu plnení, ktoré dodáva, a oddelenosti sídla podniku od predmetu plnenia.

– Konanie vo svojom vlastnom mene

100. V súlade s odsekom 1 článku 26 sa na jeho uplatňovanie vyžaduje, aby cestovná kancelária konala voči zákazníkovi vo svojom vlastnom mene a aby na uskutočnenie cesty využívala dodávky tovarov a poskytnutie služieb iných platiteľov dane. Naopak, cestovná kancelária, ktorá koná iba ako sprostredkovateľ, nepatrí do pôsobnosti článku 26, ale uskutočňuje svoje sprostredkovateľské plnenia zo svojho sídla v súlade so všeobecným pravidlom uvedeným v článku 9 ods. 1 šiestej smernice.(34)

101. Z tohto dôvodu je rozhodujúce najprv vedieť, či odvolateľ poskytuje svoje služby vo svojom vlastnom mene, alebo v mene inej osoby.

102. Ako správne poznamenáva španielska vláda(35), všetko závisí od toho, či sa žinnosť odvolateľa obmedzuje iba na skontaktovanie dvoch členov tak, aby si títo mohli zmluvne dohodnúť výmenu práv na rekreačné užívanie. V tomto prípade by išlo o sprostredkovanie, pretože odvolateľ by konal na úžitok inej osoby. Naopak, ak si členovia vymieňajú svoje práva bez toho, aby vedeli, kto ich využije, pretože odvolateľ sa sám ujíma koordinácie a rozdeľuje práva na rekreačné užívanie, potom koná vo svojom vlastnom mene.

103. Podľa údajov odvolateľa vo veci samej koná odvolateľ stále „v mene člena“, a to tak počas overovania dostupnosti zvolenej rekreačnej rezidencie, ako aj pri vyhadzovaní alternatívnych ponúk.(36) Odvolateľ navyše uvádza, že členovia majú kontakt iba s jeho pracovníkmi a že medzi nimi navzájom neexistuje žiadna priama komunikácia.(37) Tieto vysvetlenia vedú k názoru, že odvolateľ vo veci samej je jediným zmluvným partnerom členov.

104. Odvolateľ teda nekoná iba ako sprostredkovateľ. Naopak koná vo svojom vlastnom mene v zmysle článku 26 ods. 1 šiestej smernice.

– Použitie dodávok tovarov a služieb iných platiteľov dane

105. Naopak nie je isté, či je v tomto prípade splnená ďalšia podstatná podmienka potrebná na uplatnenie tohto pravidla, a to využívanie dodávok tovaru a poskytnutí služieb iných platiteľov dane. Ide napríklad o ubytovacie a prepravné služby poskytované tretími osobami. Je však potrebné, aby tieto plnenia poskytované tretími osobami predstavovali viac ako iba prostriedok na to, aby bolo možné za lepších podmienok využívať hlavnú službu tohto hospodárskeho subjektu. V opačnom prípade podľa judikatúry Súdneho dvora(38) zostávajú tieto plnenia isto vedľajšími a nie je namieste uplatňovať ich v súlade s článkom 26 šiestej smernice. Článok 26 šiestej smernice by sa uplatnil v prípade, ak by okrem služieb spojených s výmenou práv na užívanie ubytovania odvolateľ ponúkal ďalšie plnenia poskytované obvykle tretími osobami, ako je napríklad doprava do Španielska.

106. Ani návrh na začatie prejudiciálneho konania, ani vyjadrenie odvolateľa neobsahujú presné informácie uvádzajúce, či odvolateľ využíva dodávky tovarov a poskytnutia služieb tretích platiteľov dane na to, aby poskytoval služby svojim členom. Vieme iba to, že odvolateľ môže doplniť Weeks Pool odkúpením ubytovania od tretej osoby, alebo dodaním ďalších týždňov ubytovania navyše zo strany developera. Prostredníctvom úhrady poplatku za výmenu môžu členovia požiadať aj o výmenu za ubytovanie vyplývajúce z tejto dodatočnej ponuky. Upresnenia potrebné na právne posúdenie týchto plnení sa mi však javia nedostatočné.

107. V dôsledku toho prináleží vnútroštátnemu súdu, aby podrobne preskúmal, či v tomto prípade dochádza k využívaniu tovarov a služieb. V prípade zápornej odpovede sa článok 26 šiestej smernice neuplatní.

– Uplatniteľnosť článku 9 ods. 2 šiestej smernice

108. Ak sa článok 26 šiestej smernice neuplatní, potom treba preskúmať, či služba spočívajúca v uhradení výmeny práv na časovo obmedzené užívanie určitých rekreačných rezidencií medzi ich držiteľmi súvisí s určitým nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a).

109. Podľa môjho názoru výklad tohto ustanovenia vychádzajúci z jeho znenia umožňuje domnievať sa, že takáto súvislosť existuje, pretože plnenia poskytované odvolateľom majú

poskytnúť členovi právo na užívanie určitého nehnuteľného majetku patriaceho niekomu inému počas určitého obdobia.

110. Vo svojich návrhoch vo veci Heger(39) však generálna advokátka Sharpston vyjadrila výhrady voči výkladu tohto ustanovenia vychádzajúcemu iba z jeho znenia. Oprávnené poznamenala, že príliš extenzívny výklad výrazu „súvisiacich“ nie je vhodný, pretože každá služba môže koniec koncov tak či onak „súvisieť“ s nehnuteľným majetkom chápaným ako vymedzený priestor. V závislosti od služby môže byť takáto väzba na nehnuteľný majetok viac alebo menej úzka, alebo výrazná.

111. Súdny dvor sa až do súhlasnosti zdržal upresnenia požadovaných podmienok, pokiaľ ide o povahu a stupeň tejto väzby. V rozsudku Heger(40) jednoducho rozhodol, že iba služby, ktoré majú „dostatočne priamu súvislosť“ s nehnuteľným majetkom, patria do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, a to tým skôr, že takáto súvislosť charakterizuje všetky služby vypočítané v tomto ustanovení.

112. S týmto spresnením si možno položiť otázku, či tu obhajovaný výklad článku 9 ods. 2 písm. a) môže rovnako spočívať na jeho postavení v systéme ustanovení upravujúcich miesto plnenia, ako aj na jeho zmysle a účele.

113. Zoznam príkladov, ktoré obsahuje článok 9 ods. 2 písm. a), prezrádza veľa, keďže so zreteľom na jednoznačnosť jeho znenia („vrátane“, „ako sú“), nie je nijako taxatívny, pretože, ako Súdny dvor uviedol v rozsudku Heger, poskytuje významné indície o povahe a kvalite takejto väzby.

114. Pri výklade článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice však treba zohľadniť judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej v prípade, ak neexistuje výslovná definícia ani odkaz na právny poriadok členských štátov, predstavujú pojmy obsiahnuté v šiestej smernici autonómne pojmy práva Spoločenstva, a musia byť preto definované na úrovni Spoločenstva.(41)

115. V každom prípade príklady služieb, ktoré súvisia s nehnuteľným majetkom, vypočítané v článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, nabádajú k myšlienke, že existencia fyzickej súvislosti nemôže predstavovať nevyhnutné kritérium, keďže realitný agent a architekt môžu poskytovať svoje plnenia, aj keď nikdy nenavštívili nehnuteľnosť alebo do nej nevošli. V prípade realitného agenta stačí, aby poznal majetok, a v prípade architekta stačí, aby mal k dispozícii plány.

116. Nezdá sa ani potrebné, aby plnenie poskytoval výlučne ten, kto má právo disponovať majetkom, či už prevádzaním vlastníckeho práva alebo jeho zaťažovaním vecným bremenom, alebo dokonca prenajímaním tretím osobám v zmysle obligatórneho práva, pretože je všeobecným pravidlom, že nositeľ práva a realitný agent sú rôzne osoby.

117. Naopak skutočnosť, že hlavná zložka plnenia by bola nemožná, alebo by nemala zmysel bez konkrétnej nehnuteľnosti, sa zdá určujúca. V tomto ohľade sa stačí akákoľvek vecná súvislosť s nehnuteľným majetkom alebo jeho časťami.(42) Táto formulácia označuje napríklad služby, ktoré sa týkajú užívania, dispozície, výstavby a údržby nehnuteľného majetku, vrátane služieb, ktoré priamo slúžia týmto činnostiam, ak neprevažuje iná ekonomická činnosť.(43)

118. Realitný agent a architekt spájajú bez akejkoľvek pochybnosti tieto podmienky, pretože činnosť oboch týchto povolaní je nemysliteľná, ak neexistuje nehnuteľný majetok. Rovnako to platí o podnikateľskom modeli odvolateľa, ktorý nemožno uskutočniť bez nehnuteľného majetku, ktorého sa týkajú práva na časovo obmedzené užívanie.

119. Okrem toho, ak porovnáme plnenia odvolateľa s plneniami povolaní uvedených

normotvorcom ako príklad, konštatujeme dosť výraznú podobnosť s plneniami realitného agenta. Služby poskytované realitným agentom sa vyznačujú sprostredkovateľskou činnosťou, ktorej cieľom je uzavrieť alebo poskytnúť príležitosť uzavrieť zmluvy týkajúce sa nehnuteľného majetku, pričom predmetom týchto zmlúv môže byť prevod, nadobudnutie, ale aj nájom nehnuteľného majetku alebo jeho častí. Služba odvolateľa má so službou realitného agenta spoločný predmet, spočívajúci v umožnení užívania nehnuteľného majetku, pričom odvolateľ podobne ako realitný agent koná svojím spôsobom ako sprostredkovateľ medzi záujemcami a za protihodnotu v prípade úspechu a dohody o prevode užívania.

120. Z opisu povolania vykonávaného realitným agentom vyplýva, že prevod užívania, ktorý tento agent umožňuje, bude ako všeobecné pravidlo spočívať v prevode vlastníckeho práva alebo nájmu nehnuteľného majetku. Túto posledne uvedenú činnosť možno kvalifikovať ako plnenie v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice z dôvodu jeho úzkej súvislosti s určitým nehnuteľným majetkom.(44)

121. Podľa môjho názoru však skutočnosť, že v tomto prípade ide výlučne o výmenu práv na časovo obmedzené užívanie nebráni uplatneniu článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

122. Po prvé, zoznam, ktorý toto ustanovenie obsahuje, nie je, ako sme už uviedli, taxatívny, ale skôr uvádza príklady, a nebráni tak tomu, aby bol súdnou cestou rozšírený na iné typy služieb.

123. Po druhé, právo na časovo obmedzené užívanie priznáva svojmu držiteľovi bez ohľadu na jeho právnu povahu, ktorá sa určí podľa príslušného práva členských štátov,(45) užívacie právo porovnateľné s právom, ktoré mu priznáva nájom ubytovania.(46) Výmena práv na časovo obmedzené užívanie, ktorá predstavuje činnosť odvolateľa, skutočne nezahŕňa prevod práv z jedného člena na druhého. Keďže však time-sharingové zmluvy často upravujú možnosť poskytnúť užívacie práva tretím osobám, či už odplatne alebo bezodplatne, ďalší člen zúčastňujúci sa výmeny sa môže dovoliť týchto práv.(47)

124. Po tretie, zdanie uskutočnených plnení v mieste, kde sa nachádza nehnuteľnosť, je v súlade so zásadou určenia. Zohľadňuje skutočnosť, že člen môže využívať dovolenkové ubytovanie, ktoré si vybral, iba na danom mieste a na účely DPH môže spotrebovať prijaté plnenia iba tam, kde sa nachádza nehnuteľnosť.

125. Z uvedeného vyplýva, že existuje dostatočne priama súvislosť medzi plnením spočívajúcim v uvažovaní výmeny práv na časovo obmedzené užívanie určitých rekreačných rezidencií medzi ich držiteľmi a nehnuteľným majetkom, ktorého sa týka právo, ktoré je predmetom výmeny. V dôsledku toho je miestom plnenia miesto, kde sa nachádza tento nehnuteľný majetok, v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

VIII – Závery analýzy

126. Na konci tejto analýzy je môj záver taký, že plnenia poskytované odvolateľom za úhradu poplatkov za zápis a členských poplatkov priamo nesúvisia s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (alebo článku 45 smernice 2006/112/ES), a patria teda do pôsobnosti všeobecného pravidla uvedeného v článku 9 ods. 1 šiestej smernice (alebo článku 43 smernice 2006/112/ES).

127. Naopak, určenie miesta plnenia služieb poskytovaných odvolateľom za úhradu poplatkov za výmenu závisí od toho, či odvolateľ využíva alebo nevyužíva dodávky tovarov a poskytnutie služieb iných platiteľov dane na to, aby poskytoval služby svojím členom. Keďže Súdny dvor nedisponuje v tomto ohľade presnými údajmi, je na vnútroštátnom súde, aby overil do akej miery je táto podmienka v tomto prípade splnená. V prípade kladnej odpovede sa uplatní osobitné

pravidlo uvedené v článku 26 ods. 1 šiestej smernice (alebo v článku 307 druhom odseku smernice 2006/112/ES). Ak však táto podmienka nie je splnená, treba uplatniť článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (alebo článok 45 smernice 2006/112/ES).

IX – Návrh

128. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil VAT and Duties Tribunal takto:

1. Služby poskytované odvolateľom za úhradu poplatkov za zápis a členských poplatkov priamo nesúvisia s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (alebo článku 45 smernice 2006/112/ES), a patria teda do pôsobnosti všeobecného pravidla uvedeného v článku 9 ods. 1 šiestej smernice (alebo v článku 43 smernice 2006/112/ES). V dôsledku toho je miestom plnenia miesto, kde má odvolateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ službu poskytuje.
2. Pokiaľ ide o plnenia poskytované odvolateľom za úhradu poplatkov za výmenu, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby overil, či odvolateľ využíva dodávky tovarov a poskytnutia služieb iných platiteľov dane. Ak je táto podmienka splnená, uplatní sa osobitné pravidlo uvedené v článku 26 ods. 1 šiestej smernice (alebo v článku 307 druhom odseku smernice 2006/112/ES). Treba teda dospieť k záveru, že miestom plnenia je miesto, kde má odvolateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ službu poskytuje.

Ak však táto podmienka nie je splnená, treba uplatniť článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, a dospieť tak k záveru, že miestom plnenia je miesto, kde sa nachádza dotknutý nehnuteľný majetok.

1 – Jazyk prednesu: nemčina.

2 – Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/01, s. 23.

3 – Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

4 – Zodpovedajúci článku 43 smernice 2006/112/ES.

5 – Zodpovedajúci článku 45 smernice 2006/112/ES.

6 – Zodpovedajúci článku 306 a nasl. smernice 2006/112/ES.

7 – Rozsudok z 25. januára 2001, Komisia/Francúzsko, C-429/97, Zb. s. I-637.

8 – Pozri rovnako v tomto zmysle HAUNOLD, P.: *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*. Wien 1997, s. 121. Pozri rovnako TERRA, B., KAJUS, J.: *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*. zv. 1, s. 497, ktorí sa domnievajú, že teória určenia miesta plnenia sa netýka plnení, ktoré patria do danej právomoci jedného a toho istého členského štátu. Od okamihu, keď majú právomoc daňové správy niektorých členských štátov, napríklad keď je tovar premiestnený na územie iného členského štátu, alebo keď sú plnenia dodávané osobe, ktorá má bydlisko v inom členskom štáte, už viac nemožno s istotou určiť, či činnosť bola uskutočnená na území určitého štátu, alebo mimo neho. Určenie miesta plnenia je podstatné pre určenie, či a akú DPH treba vybrať.

9 – WEIERMAYER, R.: *Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung der EuGH*. In: ACHATZ, M., TUMPEL, M.: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*. Wien 2001, s. 125.

10 – Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14; z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20; zo 6. marca 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Zb. s. I-1195, bod 10, a z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, Zb. s. I-3947, bod 23. V týchto rozsudkoch Súdny dvor vysvetlil, že cieľom ustanovení článku 9 šiestej smernice je vyhnúť sa kompetenčným konfliktom, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, ako aj k tomu, že príjem nebude zdanený vôbec.

11 – Podľa MANNER, S.: *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*. Köln 1992, s. 81, je hlavným cieľom tohto ustanovenia jasné vymedzenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi s cieľom vyhnúť sa dvojitému a žiadnemu zdaneniu spotreby.

12 – Vo svojich návrhoch zo 7. marca 2006 vo veci Heger (C-166/05, Zb. s. I-7749, bod 27) sa generálna advokátka Sharpston domnieva, že normotvorca Spoločenstva vytvoril určité vnútorné napätie v šiestej smernici, keďže pravidlo týkajúce sa miesta poskytnutia služieb sa zakladá skôr na zásade pôvodu ako na zásade určenia, zatiaľ čo základnou zásadou DPH, ktorá je daňou zo spotreby, je, že má byť vyberaná na mieste spotreby.

13 – COMMUNIER, J.-M.: *Droit fiscal communautaire*. Bruxelles 2001, s. 293, to vysvetľuje genézou šiestej smernice. Podľa neho sa pôvodne v návrhu šiestej smernice zdala zásada sídla podniku oveľa praktickejšia, keďže toto ustanovenie obsahovalo v pôvodnej verzii málo výnimiek. Počas záverečných rokovaní však došlo k zvýšeniu počtu výnimiek a text, ktorý Rada prijala v máji 1977, sa zdá náročný na uplatňovanie.

14 – Pojmy dodanie tovaru a poskytnutie služieb sa navzájom vylučujú. Článok 6 ods. 1 smernice 77/388/EHS stanovuje, že za poskytnutie služby sa považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5. Podľa článku 5 ods. 1 tej istej smernice sa za dodanie tovaru považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Ťažkosti s vymedzením sa objavujú vtedy, keď ide o zložené plnenia, ktoré ale môžu byť iba dodaním tovaru alebo poskytnutím služby z dôvodu zásady jednotnosti plnenia [pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer 23. novembra 2004 vo veci Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Zb. s. I-743, bod 21); HAUNOLD, P.: *Der Steuergegenstand*. In: ACHATZ, M., TUMPEL, M.: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*. Wien 2001, s. 110]. V niektorých veciach sa Súdny dvor zaoberal otázkou, či plnenie treba na účely DPH kvalifikovať ako dodanie tovaru alebo poskytnutie služby (pozri napríklad rozsudky zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Zb. s. I-4387; z 2. mája 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Zb. s. I-2395; zo 17. novembra 1993, Komisia/Francúzsko, C-68/92, Zb. s. I-5881, a zo 14. mája 1985, Van Dijk's Boekhuis, 139/84, Zb. s. 1405).

15 – Pokiaľ ide o odplacnú povahu služieb, Súdny dvor už rozhodol, že služba je uskutočnená „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice, a teda podlieha dani iba vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v ktorom dochádza k výmene recipročných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu služby poskytnutej príjemcovi (pozri napríklad rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14; First National Bank of Chicago, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, body 26 až 29, a z 21. marca 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 39).

16 – KELP, U.: *Time-Sharing-Verträge*. Baden-Baden 2005, s. 45, poznamenáva, že z dôvodu rôznorodej štruktúry time-sharingových zmlúv nepredstavujú tieto zmluvy homogénny zmluvný typ. Podľa neho nie je možné zaradiť time-sharingové zmluvy do jednej z klasických kategórií nemeckého súkromného práva, dokonca ani keď sa rozlišuje medzi time-sharingovými zmluvami podľa toho, či patria do záväzkového práva, vecného práva, alebo skôr do práva spoločností

alebo združení. Keď sa tieto zmluvy objavili v nemeckom právnom priestore, boli preto najprv zaradené medzi nepomenované zmluvy, alebo obvyklé prepravné zmluvy, ktoré sa vyznačujú neexistenciou zákonnej úpravy napriek ich narastajúcemu výskytu, ako aj jednotnosti záujmov a normatívneho obsahu zmluvy. VANBRABANT, B.: *Time-Sharing*. Bruxelles 2006, s. 29 a nasl., a MOSTIN C., FERON, B.: Le time-sharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé. In: *Annales de droit de Louvain*. 1994, s. 33 a nasl., uvádzajú rôzne právne konštrukcie spôsobilé subsumovať time-sharingové zmluvy do kategórií francúzskeho a belgického občianskeho práva. Podľa nich patria mysliteľné schémy do práva pohľadávok, vecného práva a práva spoločností alebo združení. Vanbrabant uvádza, že v Portugalsku a Španielsku sa práva na časovo obmedzené užívanie považujú za predstavujúce vecné práva. V Portugalsku vznikol „direito de habitação periodica“ už v 80. rokoch, zatiaľ čo Španielsko prijalo zákon 42/1998 z 15. decembra 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.: *Time-Sharing Contract*. In: *Tanulmányok Dr. Bensenyei Lajos, Egytemi Tanár, 70. Születésnapjára*. Szeged 2007, s. 573, uvádza, že time-sharingové zmluvy treba zaradiť do kategórie nepomenovaných zmlúv.

17 – Ú. v. ES L 280, s. 83; Mim. vyd. 13/013, s. 315.

18 – Pozri rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, body 11, 12 a 16; z 23. novembra 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Zb. s. 6365, bod 11; Tolsma, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 14; zo 16. októbra 1997, Fillibeck, C-258/95, Zb. s. I-5577, bod 12; Kennemer Golf, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 39; z 19. júna 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Zb. s. I-6289, bod 30; z 23. marca 2006, FCE Bank, C-210/04, Zb. s. I-2803, a z 18. júla 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, Zb. s. I-6415, bod 19.

19 – Rozsudok zo 7. septembra 2006, Heger, C-166/05, Zb. s. I-7749, bod 15.

20 – Pozri v tomto zmysle rozsudky Dudda, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 21; RAL, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 24; z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 33, a Heger, už citovaný v poznámke pod čiarou 19, bod 15. Táto judikatúra predstavuje zvrät v judikatúre predstavovanej rozsudkom Berkholz, už citovaným v poznámke pod čiarou 10, bod 17, ktorá vychádzala z toho, že podľa článku 9 ods. 1 smernice je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, vo všeobecnosti prioritným hraničným ukazovateľom.

21 – Pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. marca 2001, SPI, C-108/00, Zb. s. I-236, bod 17.

22 – Pozri rovnako WEIERMAYER, R.: c. d., s. 134.

23 – Pozri bod 108 a nasl. týchto návrhov.

24 – Pozri bod 68 týchto návrhov.

25 – Generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer použil tento výraz („zásada jednotnosti plnenia“) po prvýkrát vo svojich návrhoch vo veci Hotel Scandic Gåsabäck, už citovanej v poznámke pod čiarou 14, bod 21. Tento výraz pochádza z HAUNOLD, P.: *Der Steuergegenstand*, c. d., s. 111.

26 – Pozri, pokiaľ ide o povahu spojených plnení na účely DPH, moje návrhy z 9. decembra 2008 vo veci Tellmer Property (C-572/07, Zb. s. I-4983, bod 33 a nasl.). Z článku 2 šiestej smernice vyplýva, že každú službu treba obvykle považovať za odlišnú a nezávislú (pozri rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 29; Levob Verzekeringen a OV Bank, už

citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 20, a z 21. februára 2008, Part Service, C-425/06, Zb. s. I-897, bod 50). Za určitých okolností však niekto môže formálne odlišných plnení, ktoré možno poskytovať oddelene, a viesť tak k zdaneniu alebo oslobodeniu, treba považovať za jediné plnenie v prípade, keď nie sú nezávislé (pozri rozsudok Part Service, už citovaný, bod 51). Tak je to napríklad v prípade, keď sa na základe istej objektívnej analýzy konštatuje, že jedno alebo viaceré plnenia predstavujú hlavné plnenie a že zostávajúce plnenie alebo plnenia predstavujú jedno alebo viaceré vedľajšie plnenia, ktoré majú rovnaký daňový osud ako hlavné plnenie (pozri rozsudky CCP, už citovaný, bod 30; z 15. mája 2001, Primback, C-34/99, Zb. s. I-3833, bod 45; Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 21, a Part Service, už citovaný, bod 52). Plnenie treba považovať za vedľajšie ku hlavnému plneniu predovšetkým vtedy, keď pre zákazníka nepredstavuje úfel sám osebe, ale len prostriedok na to, aby mohol využívať za lepších podmienok hlavnú službu poskytovateľa (pozri rozsudky CCP, už citovaný, bod 29, a Part Service, už citovaný, bod 52). O existencii jediného plnenia možno uvažovať aj vtedy, keď sú dve alebo viaceré zložky alebo činnosti, ktoré poskytuje platiteľ dane, tak úzko spojené, že z objektívneho hľadiska tvoria jediné hospodársky neoddeliteľné plnenie, ktorého rozloženie by bolo umelé (pozri rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný v poznámke pod čiarou 20, bod 22, a Part Service, už citovaný, bod 53).

27 – Pozri bod 32 vyjadrenia žalobcu.

28 – Rozsudok Kennemer Golf, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 40. Táto vec sa týkala najmä zaradenia plnení športového klubu ako služieb v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice. Okolnosť, že ročný príspevok platený členmi športového klubu je paušálny a nemožno ho spojiť so žiadnym osobným využitím golfového ihriska, podľa Súdneho dvora nemenila nič na tom, že dochádzalo k výmene recipročných plnení medzi členmi športového klubu a samotným klubom. Plnenia klubu spočívali totiž v trvalom poskytnutí športových zariadení jeho členom, ako aj v poskytnutí s tým súvisiacich výhod, a nie v konkrétnych plneniach uskutočnených na žiadosť členov. Existovala teda priama súvislosť medzi ročnými príspevkami členov športového klubu, ako je ten vo veci samej, a plneniami, ktoré poskytoval.

29 – Podľa KELP, U.: c. d., s. 27, výmenná organizácia koordinuje želania užívateľov o výmenu tým, že ponúka užívacie práva uchádzať sa o výmenu iným záujemcom, aby títo uchádzači mohli za protihodnotu v obmedzenom rozsahu užívať „cudzí“ majetok na iných rekreačných miestach.

30 – Rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 5, a First Choice Holidays, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 21.

31 – Rozsudky Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 34, a First Choice Holidays, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 22.

32 – Rozsudky z 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, Zb. s. I-5723, bod 11 a nasl.; z 20. februára 1997, DFDS, C-260/95, Zb. s. I-1005, bod 13; Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, bod 18; First Choice Holidays, už citovaný v poznámke pod čiarou 30, body 23 až 25, a z 13. októbra 2005, ISt, C-200/04, Zb. s. I-8691, bod 21.

33 – V rozsudku Madgett und Baldwin, už citovanom v poznámke pod čiarou 30, bod 20, Súdny dvor rozhodol, že dôvody, ktoré sú v pozadí osobitnej úpravy, ktorá sa uplatní na cestovné kancelárie a usporiadateľov turistických zájazdov, platia aj v prípade, keď hospodársky subjekt nie je cestovnou kanceláriou alebo usporiadateľom turistických zájazdov vo všeobecnom význame, ktorý sa pripisuje týmto výrazom, ale uskutočňuje zhodné plnenia v rámci inej činnosti ako je napríklad hotelierska činnosť. Výklad, ktorý by vyhradzoval uplatnenie článku 26 šiestej smernice iba na hospodárske subjekty, ktoré sú cestovnými kancelármi alebo usporiadateľmi turistických zájazdov vo všeobecnom význame, ktorý sa pripisuje týmto výrazom, by mal za následok, že

zhodné plnenia by patrili do pôsobnosti rôznych ustanovení v závislosti od formálneho postavenia hospodárskeho subjektu. Potvrdené rozsudkom ISt, už citovaným v poznámke pod ťiarou 32, bod 22.

34 – Pozri rovnako v tomto zmysle BIRKENFELD, W., FORST, C.: *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*. 3. vyd., Bielefeld 1998, s. 169.

35 – Pozri bod 20 vyjadrenia španielskej vlády.

36 – Odvolateľ to vysvetľuje v bode 11 svojho vyjadrenia: „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.“ (Kurzívou zvýraznila generálna advokátka.)

37 – Pozri bod 33 vyjadrenia žalobcu.

38 – Pozri rozsudky Madgett a Bladwin, už citovaný v poznámke pod ťiarou 30, body 24 až 27, a ISt, už citovaný v poznámke pod ťiarou 32, body 25 až 27. Súdny dvor sa domnieval, že plnenia vybovujúce z úloh tradične pripadajúcich hotelierom, ktoré nemožno realizovať bez citebného dosahu na uplatňovaný poplatok, ako je napríklad cesta do hotela zo vzdialených zberných miest, nemožno prirovnávať k isto vedajším službám. Súdny dvor sa naopak domnieval, že plnenia obvyklým spôsobom spojené s jazykovým školením a vzdelávaním, ako je napríklad doprava do cieľového štátu a/alebo pobyt v ňom, predstavujú isto vedajšie plnenia.

39 – Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Heger, už citované v poznámke pod ťiarou 12, body 31 až 33.

40 – Rozsudok Heger, už citovaný v poznámke pod ťiarou 19, bod 24.

41 – Táto judikatúra, ktorá sa na začiatku týkala výkladu oslobodení uvedených v článku 13 šiestej smernice (pozri rozsudky z 12. septembra 2000, Komisia/Irsko, C-358/97, Zb. s. I-6301, bod 51; zo 16. januára 2003, Maierhofer, C-315/00, Zb. s. I-563, bod 25, a z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965, bod 22), sa musí rovnako uplatniť na definíciu pojmov obsiahnutých v článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Po prvé, článok 9 ods. 2 písm. a) nedefinuje pojmy, ktoré používa a na tento účel neodkazuje na vnútroštátne právne poriadky. Po druhé, konfliktom medzi vnútroštátnymi súdmi a daňovými orgánmi, uvedeným v bode 51 týchto návrhov, sa možno vyhnúť iba uplatnením spoločných a jednotných kritérií určenia miesta plnenia, ako sú tie, ktoré stanovuje šiesta smernica. Na dosiahnutie toho však treba, aby pojmy použité v článku 9 ods. 2 písm. a) boli definované na úrovni Spoločenstva. Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston vo veci Heger, už citované v poznámke pod ťiarou 12, bod 25.

42 – Pozri v tomto zmysle rovnako HAUNOLD, P.: *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Leistungen*, c. d., s. 138; MARTIN, S.: In: von SÖLCH/RINGLEB: *Umsatzsteuergesetz*. Stand 1. september 2005, München § 3a, bod 74, s. 14.

43 – MARTIN, S.: c. d., § 3a, bod 75, s. 14 a nasl.

44 – Zdá sa, že nájom nehnuteľného majetku predstavuje v každom prípade poskytnutie služby, ktorá súvisí s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. Pozri návrh šiestej smernice predložený Komisiou (*Bulletin Európskych spoločenstiev*, dodatok 11/73, s.

12), ktorý výslovne uvádza, že tento ilustratívny príklad patrí do pôsobnosti normy, rovnako ako prenájom seifov. Pozri rovnako FUSTER GÓMEZ, M.: *El IVA en las operaciones intracomunitaris – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*. Madrid 2000, s. 79, ktorý odkazuje na pravidlo uvedené v § 70 ods. 1 písm. A španielskeho zákona o DPH (Ley 37/1992, de 28 diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido), podľa ktorého sa nájom a prevod užívania považujú za priamo súvisiace s nehnuteľným majetkom. § 3a ods. 2 bod 1 a v spojení s § 4 bodom 12 nemeckého zákona o DPH (Umsatzsteuergesetz) upravuje rovnaké pravidlo v oblasti nájmu a árendy nehnuteľného majetku.

45 – § 1 smernice Európskeho parlamentu a Rady 94/47/ES z 26. októbra 1994, týkajúcej sa ochrany kupujúcich v súvislosti s niektorými prvkami zmlúv o kúpe práv na časovo vymedzené užívanie nehnuteľnosti stanovuje, že členské štáty „ostanú príslušné... okrem iného pre určenie povahy práv, ktoré sú predmetom zmlúv pokrytých touto smernicou“. § 2 tejto smernice tak právo na časovo obmedzené užívanie definuje ako „právo k nehnuteľnosti alebo akékoľvek iné právo týkajúce sa využitia jednej alebo viacerých nehnuteľností na určené alebo určené obdobie v roku, ktoré nesmie byť kratšie ako týždeň“.

46 – KELP, U.: c. d., s. 118 a nasl., poznamenáva, že z pohľadu obligátneho práva predstavuje poskytnutie ubytovania podstatnú zložku time-sharingu, pretože bez neho nie je time-sharing týkajúci sa rekreačnej rezidencie mysliteľný. Z tohto dôvodu podľa prevažujúceho názoru právnej doktríny zmluvný vzťah v podstate podlieha nájomnému právu. Autor sa domnieva, že to platí rovnako pre služby, ktoré sa obmedzujú na údržbu, upratovanie a správu majetku, ktorého sa týka time-sharing, a to tým skôr, že údržba prenajatého majetku je súčasťou povinností prenajímateľa aj v nájomných zmluvách vo vlastnom zmysle slova. Navyše upratovanie a správa majetku predstavujú vedľajšie plnenie vo vzťahu k poskytnutiu ubytovania.

47 – Pozri VANBRABANT, B.: c. d., s. 48, ktorý poznamenáva, že výmena nespôsobuje prevod užívacieho práva. Má za následok iba vznik pohľadávok medzi užívateľmi a/alebo podnikom, ktorý riadi výmennú burzu. KELP, U.: c. d., s. 26, sa domnieva, že možnosť poskytnúť užívacie práva tretím osobám vysvetľuje súasný úspech výmenných búrz. Držitelia práv na časovo obmedzené užívanie, ktorí nechcú sami využiť svoje právo, musia v zásade sami nájsť užívateľa. Vloženie majetku do výmennej burzy, koordinujúcej želania držiteľov o výmenu, spôsobuje pružnosť time-sharingu a umožňuje rozšíriť okruh potenciálnych zákazníkov.