

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

VERICE TRSTENJAK,

predstavljeni 2. aprila 2009(1)

Zadeva C-37/08

RCI Europe

proti

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal (Združeno kraljestvo))

„Davčna zakonodaja – Usklajevanje – Prometni davki – Razlaga člena 9 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Pravila za določanje kraja opravljenih obdavčljivih transakcij – Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami – Opravljanje storitev, katerih cilj je imetnikom pravice do uporabe poizniških nepremičnin na podlagi časovnega zakupa olajšati zamenjavo te pravice do uporabe – Klub za zamenjave“

Stvarno kazalo

I – Uvod

II – Pravni okvir

III – Dejansko stanje

A – Dejavnost RCI Europe

B – Postopek pred nacionalnimi davčnimi organi

1. Stališče davčne uprave Združenega kraljestva

2. Stališče španske davčne uprave

IV – Postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

V – Postopek pred Sodiščem

VI – Bistvene trditve strank

A – Prvo in drugo vprašanje

B – Tretje vprašanje

C – Četrto vprašanje

VII – Pravna presoja

A – Uvod

1. Nujnost enotne določitve kraja opravljanja storitev
2. Temeljna načela določb glede kraja opravljanja storitev

B – Analiza vprašanj za predhodno odločanje

1. Splošne ugotovitve
 - a) Razmejitev med dobavo in storitvijo
 - b) Vsebinska opredelitev vprašanj za predhodno odločanje
2. Presoja posameznih storitev z vidika predpisov o davku na dodano vrednost
 - a) Vpisnina
 - i) Opredelitev kot protistoritev
 - ii) Določanje kraja opravljanja storitev
 - b) Planarina
 - i) Opredelitev kot protistoritev
 - ii) Določitev kraja opravljanja storitev
 - c) Nadomestilo za zamenjavo
 - i) Opredelitev kot protistoritev
 - ii) Določitev kraja opravljanja storitev

– Uporaba posebne ureditve za potovalne agente

– Uporaba člena 9(2) Šeste direktive

VIII – Sklep

IX – Predlog

I – Uvod

1. London VAT Tribunal Centre (v nadaljevanju: predložitveno sodišče) s predlogom za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES Sodišča Evropskih skupnosti zastavlja več vprašanj glede razlage člena 9(2) Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih: enotna osnova za odmero (Šesta direktiva)(2).

2. Ta predlog je bil vložen v okviru pritožbe, ki jo je RCI Europe (v nadaljevanju: tožena stranka) vložila pri Value Added Tax Tribunals v Združenem kraljestvu (v nadaljevanju: VAT Tribunal) zoper tri odločbe nacionalnega davčnega organa (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, v nadaljevanju: Commissioners). V pritožbi tožena stranka izpodbija naknadno odmero davka na dodano vrednost, katerega vrednost naj bi bila po mnenju Commissioners premajhna za opravljene transakcije.

3. Stranki v postopku v glavni stvari si nasprotujeta glede tega, kako z vidika DDV presojati omejene storitve, in zlasti glede odločilne navezne okoliščine za določanje kraja opravljanja storitev. Od tega je odvisen odgovor na vprašanje, ali je Združeno kraljestvo, kjer ima tožena stranka kot družba sedež, sploh pristojno za obdavčenje zadevnih transakcij.

II – Pravni okvir

4. Pravila o določanju kraja opravljenih obdavčljivih transakcij so v Šesti direktivi. Ta je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006(3), ki je začela veljati 1. januarja 2007, pri čemer pa so bile določbe, upoštevne za postopek v glavni stvari, v glavnem prevzete nespremenjene.

5. V členu 9(1) Šeste direktive(4) je to splošno pravilo:

„Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

6. V členu 9(2) Šeste direktive(5) je nekaj posebnih ureditev. Tako je v skladu s točko (a) te določbe „kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremičnina nahaja“.

7. V členu 26 Šeste direktive(6) je navedena posebna ureditev za potovalne agente. Ta določa:

„1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z naročniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11(A)(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.“

2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potniku. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez davka na dodano vrednost, in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.“

III – Dejansko stanje

A – Dejavnost RCI Europe

8. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je bila ustanovljena 29. novembra 1973 v Združenem kraljestvu. Gospodarsko je dejavna tako, da svojim članom omogoča zamenjavo pravice do uporabe tujih poitniških domov na podlagi časovnega zakupa in da to zamenjavo tudi organizira (gre za tako imenovani model time-sharing).

9. Pravno naravo zadevne pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa ureja pravo države, v kateri je nepremičnina. Imetnik pravice do uporabe poitniških objektov na podlagi časovnega zakupa je praviloma upravičen, da za določen čas v okviru določenih obdobij prebiva v določenih poitniških nepremičninah v okviru določenih poitniških zmogljivosti. Pravica člana do uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa je poimenovana kot njegova „pravica do uporabe poitniških objektov“.

10. Tožeča stranka upravlja sistem za zamenjavo pravice do uporabe poitniških objektov na podlagi časovnega zakupa z imenom „RCI Weeks“, ki se izvaja tedensko in ima posebne značilnosti, predstavljene v nadaljevanju.

11. V sklopu tega sistema so podjetja za razvoj zemljišč v okviru poitniških zmogljivosti pozvana, naj se vključijo v sistem kot tako imenovani „udeleženci“. Posamezniki, ki so imetniki pravice do uporabe vključenih poitniških zmogljivosti na podlagi časovnega zakupa (pridobljene od podjetja za razvoj zemljišč), lahko zaprosijo za članstvo v RCI Weeks.

12. S članstvom v RCI Weeks je članu omogočeno, da pravico do uporabe poitniških objektov, ki jo ima na nepremičninah za začasen najem, prenese v sklad objektov za začasen najem (v nadaljevanju: sklad Weeks) in da uveljavlja pravico do uporabe poitniških objektov, ki so jo v sklad Weeks prenesli drugi člani. Pri tem imajo člani stik izključno s tožečo stranko. S prenosom pravic do uporabe poitniških objektov v sklad Weeks se na tožečo stranko ne prenesejo pravice v zvezi s tistimi nepremičninami, za katere obstaja pravica do uporabe na podlagi časovnega zakupa. Prvotni imetnik pravice med celotnim postopkom ohrani pravico do uporabe poitniških objektov na podlagi časovnega zakupa.

13. Člani RCI Weeks plačajo vpisnino, ki pokriva obdobje od enega do petih let, in letno članarino. Poleg tega plačajo še nadomestilo za zamenjavo, ki se plača vnaprej, in sicer ob predložitvi zahteve za zamenjavo. Tožeča stranka to nadomestilo za zamenjavo računovodsko obravnava kot vračljivo predplačilo. Če tožeča stranka članu ne more zagotoviti ponudbe za zamenjavo iz sklada Weeks, ki bi članu ustrezala, vknjiži vrednost nadomestila za zamenjavo v dobro na članski račun za prihodnjo zamenjavo ali članu na zahtevo izplača znesek.

14. Sklad Weeks se lahko dopolni, in sicer tako, da tožeča stranka dokupi namestitveno zmogljivost od tretjih strank ali da podjetje za razvoj zemljišč da na razpolago dodatne tedne. Za plačilo nadomestila za zamenjavo lahko član RCI Weeks zahteva tudi zamenjavo za namestitev iz

te dodatne ponudbe.

B – *Postopek pred nacionalnimi davčnimi organi*

15. Tožeča stranka ima sedež v Združenem kraljestvu. Večina njenih članov so državljani te države članice. Večina nepremičnin, ki se uporabljajo v sistemu za zamenjavo RCI Weeks, pa je v Španiji.

16. Pristojni britanski in španski davčni organi so zaradi teh okoliščin prišli do različnih ugotovitev glede statusa tožeče stranke v zvezi z davkom na dodano vrednost. Po njihovem mnenju se za storitve, ki jih je opravila tožeča stranka, uporabljajo nacionalni predpisi o davku na dodano vrednost. Zato so tožečo stranko vsakič pozvali, naj plača davek na dodano vrednost za opravljene transakcije, kar navsezadnje pomeni dvojno obdavčitev v dveh državah članicah.

1. Stališče davčne uprave Združenega kraljestva

17. Po mnenju Commissioners naj bi transakcija glede članstva v klubu za zamenjavo pravice do uporabe poizniških objektov na podlagi časovnega zakupa pomenila storitev, ki se opravi tam, kjer ima tožeča stranka sedež svoje dejavnosti, torej v Združenem kraljestvu. Temu ustrezno bi bilo treba za transakcije, kot sta vpisnina in članarina, plačati davek na dodano vrednost v Združenem kraljestvu. Commissioners meni, da za transakcije v obliki nadomestila za zamenjavo veljajo nacionalna pravila, s katerimi se izvaja člen 26 Šeste direktive. Protistoritev za plačilo nadomestila za zamenjavo je Commissioners opredelil kot „posebno potovalno storitev“, ki jo je zato treba obdavčiti v Združenem kraljestvu.

18. Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da je tožeča stranka do 31. decembra 2003 v Združenem kraljestvu plačevala davek na dodano vrednost od vseh vpisnin novih članov in vseh članarin že registriranih članov za vsakokratno prihajajoče člansko leto. Poleg tega je do 31. decembra 2005 v Združenem kraljestvu plačevala davek na dodano vrednost tudi od vseh nadomestil za zamenjavo, ki so jih plačali člani, ki so pridobili pravico do uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa, ki so v eni od držav članic Evropske unije. Tožeča stranka v Združenem kraljestvu ni plačevala davka na dodano vrednost od nadomestil za zamenjavo, ki so jih plačali člani, ki so pridobili pravico do uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa, ki so zunaj Evropske unije.

2. Stališče španske davčne uprave

19. Španski davčni organi nasprotno izhajajo iz tega, da je tožeča stranka opravljala storitve v zvezi z nepremičninami, zato naj bi bile storitve obdavčene z davkom na dodano vrednost v državi, v kateri so nepremičnine za čas najem.

20. Zoper odločbe o odmeri davka, ki so jih za tožečo stranko sprejeli španski davčni organi, vključno z zavrnilnimi sodbami davčnih sodišč, so zdaj pri španskem vrhovnem sodišču vložene kasacijske pritožbe.

IV – **Postopek v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

21. Na podlagi zgoraj navedenega stališča španskih organov tožeča stranka od 1. januarja 2004 v Združenem kraljestvu ni več obračunavala davka na dodano vrednost od vpisnin in članarin članov, ki imajo nepremičnine v Španiji. Poleg tega v Združenem kraljestvu ni več obračunavala davka na dodano vrednost od nadomestil za zamenjavo, ki so jih plačali članov, ki so pravico do uporabe počitniških objektov zamenjali za ustrezno pravico do uporabe španskih nepremičnin.

22. Commissioners je 23. marca 2005 sprejel sklep, da se sprejme odločba o odmeri davka na dodano vrednost, ki bi ga po mnenju Commissioners tožeča stranka v letu 2004 morala obračunati za vpisnine in članarine tistih članov, ki imajo pravico do uporabe počitniških nepremičnin v Španiji, in za nadomestila za zamenjavo pravice do uporabe španskih počitniških nepremičnin. Odločba o odmeri davka je bila sprejeta 5. aprila 2005, in sicer v znesku 1.339.709 GBP.

23. Zoper to odločbo je tožeča stranka 5. maja 2005 vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

24. Predložitveno sodišče v predložitvenem sklepu opozarja na stalno pravno negotovost v zvezi z določanjem kraja opravljanja storitev in na nevarnost, da bi bila zaradi tega ogrožena dejavnost tožeče stranke. Zato je prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Katere dejavnike v okviru storitev, za katere prejema tožeča stranka od članov svojega sistema Weeks plačilo:

– vpisnine,

– članarine in

– nadomestila za zamenjavo,

– je treba upoštevati pri ugotavljanju, ali so storitve „v zvezi z nepremičninami“ v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive o DDV (zdaj člen 45 preoblikovane [spremenjene] Direktive o DDV)?

2. Je treba v primeru, da je katera od storitev ali da so vse storitve, ki jih zagotavlja tožeča stranka, „v zvezi z nepremičninami“ v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive o DDV (zdaj člen 45 premenjene Direktive o DDV), za nepremičnine, s katerimi je ta storitev oziroma so te storitve v zvezi, šteti nepremičnine, ki so vložene v sklad, nepremičnine, ki se zahtevajo v zameno za vložene nepremičnine, ali obe navedeni vrsti nepremičnin?

3. Če je katera od storitev „v zvezi“ z obema vrstama nepremičnin, kam se te storitve uvrščajo v okviru Šeste direktive o DDV (zdaj preoblikovana [spremenjena] Direktiva o DDV)?

4. Kako Šesta direktiva o DDV (zdaj preoblikovana [spremenjena] Direktiva o DDV) glede na različne rešitve, ki so jih našle različne države članice, opredeljuje „nadomestilo za zamenjavo“, ki ga davčni zavezanec prejema za naslednje storitve:

– omogočanje zamenjave pravice do uporabe počitniških objektov, ki jih ima en član sistema, ki ga upravlja davčni zavezanec, s pravico do uporabe počitniških objektov, ki jo ima drug član sistema; in/ali

– zagotavljanje pravice do uporabe objektov, ki jih davčni zavezanec kupi od tretjih davčnih zavezancev in s katerimi dopolnjuje sklad objektov, ki je na voljo članom tega sistema?“

V – Postopek pred Sodiščem

25. Predložitveni sklep z dne 9. januarja 2008 je v sodno tajništvo Sodišča prispel 31. januarja 2008.

26. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari, vlade Združenega kraljestva, Kraljevine Španije in Helenske republike ter Komisija so v roku, določenem v členu 23 Statuta Sodišča, predložile pisna stališča.

27. Na obravnavi 19. februarja 2009 so zastopniki tožeče stranke v postopku v glavni stvari, vlad Združenega kraljestva, Kraljevine Španije in Helenske republike ter Komisije podali ustne navedbe.

VI – Bistvene trditve strank

A – Prvo in drugo vprašanje

28. Tožeča stranka v postopku v glavni stvari meni, da storitve, ki se opravijo za plačilo vpisnine in članarine, niso v zadostni zvezi z upoštevnimi nepremičninami, zato naj zanje ne bi veljal člen 9(2) Šeste direktive. Uporabljalo naj bi se splošno pravilo iz člena 9(1) te direktive, kot posledica tega pa bi se za kraj opravljanja storitve, torej prijave in vpisa novih članov, štel kraj, v katerem ima izvajalec storitve sedež dejavnosti. V obravnavanem primeru je to Združeno kraljestvo.

29. Enako bi morale veljati za tiste storitve, ki se opravijo za plačilo nadomestila za zamenjavo, zlasti ker naj bi bilo v skladu z davčno obravnavo vseh opravljenih storitev. Nerazumno bi bilo, če bi se neka storitev, ki je v bistvenem enotna, obravnavala različno.

30. Vlada Združenega kraljestva trdi, da bi se moral za storitve, ki se opravijo za plačilo vpisnine in članarine, uporabljati člen 9(1) te direktive. Podobno kot tožeča stranka v postopku v glavni stvari meni, da ni zadostne neposredne zveze med storitvami, ki se opravijo za zadevna plačila, in katero koli nepremičnino. Svoje stališče med drugim utemeljuje s tem, da tožeča stranka zagotavlja le dostop do neke vrste tržnega prostora, kjer člani lahko zamenjujejo svoje pravice do uporabe počitniških objektov. Glede nadomestila za zamenjavo vlada Združenega kraljestva pojasnjuje, da ne obstaja nobena zveza z upoštevnimi nepremičninami, zlasti ker član daje na razpolago svojo pravico do uporabe počitniških objektov in hkrati zagotavlja nadomestilo za zamenjavo do 24 mesecev pred povrnitvijo zadevne pravice.

31. Vlada Kraljevine Španije v zvezi s prvim vprašanjem meni, da sta v glavnem dva dejavnika, ki bi ju bilo treba upoštevati pri presoji vprašanja, ali se uporablja ureditev za storitve v zvezi z nepremičninami ali posebna ureditev za potovalne agente. Po eni strani naj bi bilo treba upoštevati delovanje posrednika in preveriti, ali ta deluje v svojem ali tujem imenu. Po drugi strani naj bi bilo treba ugotoviti, ali posrednik prejema blago in storitve, potrebne za njegovo dejavnost, od drugih davčnih zavezancev.

32. V zvezi z drugim vprašanjem vlada Kraljevine Španije pojasnjuje, da če lahko upravičeno izhajamo iz obstoja zveze med upoštevnimi storitvami in zadevnimi nepremičninami, se vpisnine in članarine neposredno nanašajo na tiste nepremičnine, glede katerih imajo člani pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa, to pravico pa so prenesli na klub za zamenjave. Pri tem naj bi namreč šlo za plačila, ki jih je treba opraviti že zaradi članstva v sistemu, čeprav član tega sistema ne uporablja.

33. Vlada Helenske republike zagovarja stališče, da med dejavnike, ki bi jih bilo treba

upoštevati, da bi lahko presodili, ali gre za storitve „v zvezi z nepremi?ninami“ v smislu ?lena 9(2)(a) Šeste direktive, spadata vrsta dejavnosti tože?e stranke ter zveza med upoštevniimi storitvami in nepremi?ninami. Preveriti naj bi bilo treba zlasti, ali gre pri tem za neodvisne storitve v obliki potovalnih storitev, ki se opravljajo za imetnike pravice do uporabe po?itniških objektov na podlagi ?asovnega zakupa, ali pa za vzajemne storitve, ki se opravljajo med imetniki zadevne pravice, udeleženimi v sistemu za zamenjavo, prek tože?e stranke.

34. Vlada Helenske republike predlaga, naj se na drugo vprašanje odgovori tako, da se vpisnina in ?lanarina neposredno nanašata na tiste nepremi?nine, glede katerih ima ?lan pravico do uporabe na podlagi ?asovnega zakupa, nadomestilo za zamenjavo pa se neposredno nanaša na tiste nepremi?nine, za katere se uveljavlja pravica do zamenjave.

35. *Komisija* trdi, da je bistvo storitve, ki jo opravi tože?a stranka, v tem, da omogo?i zamenjavo pravice do uporabe po?itniških objektov na podlagi ?asovnega zakupa. V skladu s tem bi bilo treba vpisnino in ?lanarino obravnavati kot protistoritev za udeležbo v tem sistemu. Po njenem mnenju ta pravica do uporabe po?itniških objektov na podlagi ?asovnega zakupa pomeni pravico do uporabe nepremi?nin, prenos te pravice v zameno za uveljavljanje ustrezne pravice pa storitev v zvezi z nepremi?ninami v smislu ?lena 9(2) Šeste direktive. Kraj opravljanja storitev, za katere se pla?ata vpisnina in ?lanarina, naj bi bil kraj, kjer je nepremi?nina, v zvezi s katero ima ?lan pravico do uporabe na podlagi ?asovnega zakupa. Kraj opravljanja storitev, za katere se opravi pla?ilo nadomestila za zamenjavo, pa naj bi bil kraj, kjer je nepremi?nina, za katero je ?lan pri zamenjavi dobil pravico do uporabe na podlagi ?asovnega zakupa.

B – Tretje vprašanje

36. Po mnenju *tože?e stranke* se tretje vprašanje v obliki, kot ga je v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be Sodiš?u zastavilo predložitveno sodiš?e, sploh ne na?enja. Kot je že pojasnila z navedbami v zvezi s prvim in drugim vprašanjem za predhodno odlo?anje, storitve, ki jih je opravila, niso v zadostni zvezi z nepremi?ninami.

37. Poleg tega meni, da je ugotovitev, da bi storitev lahko bila v zvezi z obema vrstama nepremi?nin – torej z vloženimi nepremi?ninami in tistimi, ki se zahtevajo v zameno za vložene – v nasprotju s smislom in namenom ?lena 9 Šeste direktive. S ?lenom 9 zadevne direktive naj bi zakonodajalec Skupnosti nameraval prepre?iti spore med državami ?lanicami glede pristojnosti v zvezi z odmero davka na dodano vrednost oziroma dvojno obdav?itev. Zato naj bi se ?len 9(2)(a) uporabljal za samo eno vrsto nepremi?nin, in sicer tisto, s katero obstaja najtesnejša zveza.

38. *Vlada Združenega kraljestva* iz istih razlogov kot tože?a stranka meni, da na tretje vprašanje za predhodno odlo?anje ni treba odgovoriti, ker storitev tože?e stranke ni v zvezi z nepremi?ninami. To vprašanje naj bi bolj kazalo na to, katere težave bi povzro?ilo nasprotno mnenje. ?e bi bila namre? storitev tože?e stranke tako v zvezi s pravico do uporabe vloženih nepremi?nin kakor v zvezi s pravico do uporabe nepremi?nin, pridobljeno z zamenjavo, bi se za isto storitev uporabljali dve razli?ni nacionalni stopnji DDV.

39. Tudi *vlada Kraljevine Španije* meni, da storitev najverjetneje ni v zvezi z obema vrstama nepremi?nin. To je razvidno iz njenih navedb v zvezi z drugim vprašanjem za predhodno odlo?anje: storitev vklju?itve v sklad Weeks, ki se opravi za pla?ilo vpisnine in ?lanarine, je v zvezi le s tistimi nepremi?ninami, glede katerih ima ?lan pravico do uporabe na podlagi ?asovnega zakupa; nasprotno se storitev, ki se opravi za pla?ilo nadomestila za zamenjavo – da se ?lanu v zameno za njegovo pravico do uporabe po?itniškega objekta na podlagi ?asovnega zakupa v skladu z njegovo željo ponudi ustrezna pravica do uporabe na podlagi ?asovnega zakupa drugega ?lana – nanaša neposredno na tisto nepremi?nino, za katero se uveljavlja pravica do zamenjave. ?e pa bi bila protistoritev za pla?ilo vpisnine/?lanarine na eni ali pla?ilo nadomestila za zamenjavo

na drugi strani dejansko v zvezi z obema vrstama nepremičnin, bi se ob upoštevanju sodbe Sodišča v zadevi Komisija proti Franciji (C-429/97)(7) kot kraj opravljanja storitev obravnaval kraj, v katerem ima izvajalec storitev sedež.

40. *Vlada Helenske republike* na podlagi svojih navedb v zvezi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje, ki so dejansko enake navedbam španske vlade, prav tako ugotavlja, da je treba na tretje vprašanje odgovoriti tako, da zadevna transakcija nikoli ni sočasno v zvezi z obema vrstama nepremičnin.

41. Nazadnje, *Komisija* v pisnih stališčih sploh ne obravnava tretjega vprašanja za predhodno odločanje, ker se to tudi po njenem mnenju – ki se v bistvenem ujema z mnenjem Kraljevine Španije in Helenske republike – ne zastavlja. Storitev tožene stranke naj bi bila ali v zvezi s tisto nepremičnino, glede katere ima član pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa (ob vključitvi v sistem za zamenjavo v zameno za plačilo vpisnine in članarine), ali v zvezi s tisto nepremičnino, ki jo član pri zamenjavi lahko uporablja (ob protistoritvi za plačilo nadomestila za zamenjavo), nikoli pa sočasno z obema vrstama nepremičnin.

C – četrto vprašanje

42. *Tožena stranka* zagovarja stališče, da obravnava kraja opravljanja storitev ostane nespremenjena ne glede na to, ali je pravico do uporabe poizniških objektov na podlagi časovnega zakupa v sklad Weeks prenesel član ali pa je tožena stranka zadevno pravico pridobila od tretjih davčnih zavezancev in tako povečala ponudbo objektov. Storitev tožene stranke, ki jo ta opravi za plačilo nadomestila za zamenjavo, naj bi bila namreč ista ne glede na izvor pravice do uporabe poizniških objektov na podlagi časovnega zakupa, ki se ponudi članu v zameno za njegovo preneseno pravico. Z vidika DDV naj bi bilo zato treba storitev ne glede na izvor pravice do uporabe poizniških objektov na podlagi časovnega zakupa, pridobljene pri zamenjavi, obravnavati v skladu z navedbami tožene stranke v zvezi s prvim in drugim vprašanjem za predhodno odločanje.

43. Tudi *vlada Združenega kraljestva* meni, da izvor pravice do uporabe poizniških objektov na podlagi časovnega zakupa ne vpliva na kraj opravljanja storitev. Tožena stranka naj bi v obeh primerih, ki ju je treba razlikovati glede na četrto vprašanje za predhodno odločanje, za plačilo nadomestila za zamenjavo opravljala le administrativne storitve, katerih bistvo je v tem, da članu glede na njegove želje po zamenjavi ponujajo pravico do uporabe več drugih poizniških zmogljivosti na podlagi časovnega zakupa. Pri tem naj ne bi šlo za dejanski prenos pravice do uporabe poizniških objektov na podlagi časovnega zakupa, ker tožena stranka ne more zagotoviti, da bo res našla ustrezen objekt, članu pa tudi ni treba sprejeti ponudbe. Transakcije storitev, ki jih tožena stranka opravi za plačilo nadomestila za zamenjavo, naj bi se zato obdavčile ne glede na izvor pravice do uporabe poizniških objektov na podlagi časovnega zakupa v skladu s členom 9(1) Direktive 77/388.

44. *Vlada Združenega kraljestva* pa, če bi bile njene navedbe zmotne in bi se nadomestilo za zamenjavo plačalo za dejanski prenos pravice do uporabe drugih poizniških zmogljivosti na podlagi časovnega zakupa, podredno navaja, da je treba v drugem primeru tretjega vprašanja za predhodno odločanje, v katerem je tožena stranka pridobila pravico do uporabe poizniških objektov na podlagi časovnega zakupa od tretjih davčnih zavezancev, to plačilo prav tako obdavčiti v kraju, v katerem ima tožena stranka sedež. V tem primeru bi se namreč uporabila posebna ureditev za potovalne agente.

45. *Vlada Kraljevine Španije* v zvezi z odgovorom na četrto vprašanje za predhodno odločanje opozarja na svoje navedbe glede obdavčitve nadomestila za zamenjavo. Če bi se nadomestilo za zamenjavo upravičilo s tem, da se uveljavlja pravica do uporabe drugih poizniških zmogljivosti na

podlagi ?asovnega zakupa, bi bilo nadomestilo, kot je vlada že navedla glede drugega vprašanja, v zvezi z zadevnimi nepremi?ninami, zato bi se obdav?ilo tam, kjer so te nepremi?nine.

46. *Vlada Helenske republike* razlikuje med primeroma v ?etrtem vprašanju za predhodno odlo?anje, pri tem pa se zdi, da izhaja iz tega, da je treba za zagotavljanje pravice do uporabe, ki jo tože?a stranka pridobi od tretjih, dav?nih zavezancev, pla?ati dodatno nadomestilo. V prvem primeru – kadar tože?a stranka ?lanu ponuja pravico drugega ?lana do uporabe po?itniških objektov na podlagi ?asovnega zakupa – naj bi se nadomestilo za zamenjavo obdav?ilo v kraju, v katerem je nepremi?nina, glede katere ima drugi ?lan zadevno pravico. Razlikovanje naj bi bilo nujno tudi v drugem primeru: ?e tože?a stranka ponuja pravico do uporabe po?itniških objektov od podjetja za razvoj zemljiš? v okviru dolo?enih po?itniških zmogljivosti, se primer obravnava tako, kot je bilo pravkar opisano. ?e bi tože?a stranka pridobila pravico do uporabe po?itniških objektov, da izpolni željo ?lana, in mu jo nato prodala, bi ta storitev spadala v posebno ureditev za potovalne agente. ?e pa bi tože?a stranka prenesla pravico do uporabe po?itniških objektov, katere imetnica je sama, bi bila to dejavnost hotelirja in zato tudi obdav?ena v kraju, v katerem je nepremi?nina, glede katere obstaja zadevna pravica.

47. Nazadnje, *Komisija* v pisnih stališ?ih ?etrtega vprašanja za predhodno odlo?anje sploh ne obravnava. Na tem mestu je zato mogo?e opozoriti le na njeno mnenje, da je protistoritev za pla?ilo nadomestila za zamenjavo v zvezi s tistimi nepremi?ninami, ki se lahko uporabljajo v zameno za preneseno pravico do uporabe po?itniških objektov na podlagi ?asovnega zakupa.

VII – Pravna presoja

A – Uvod

1. Nujnost enotne dolo?itve kraja opravljanja storitev

48. Spor med tože?o stranko in Commissioners je nastal glede vprašanja kraja opravljenih obdav?ljivih transakcij. Od odgovora na to vprašanje pa je odvisno vprašanje, ali so za obdav?enje transakcij, ki jih je tože?a stranka opravila v okviru gospodarske dejavnosti, pristojni britanski ali španski dav?ni organi.

49. Pri presoji ?ezmejnih storitev za namene DDV imajo osrednji pomen dolo?be o kraju opravljanja drugih storitev, kajti od njih je odvisno vprašanje uporabe nacionalne zakonodaje na podro?ju DDV(8). Ker podro?je uporabe sistema davka na dodano vrednost zajema dobave in druge storitve, ki jih podjetnik v okviru dejavnosti svojega podjetja opravi na ozemlju nacionalne države za pla?ilo, se lahko nacionalna zakonodaja na podro?ju DDV uporablja samo za kraj opravljanja storitev na ozemlju države.

50. ?e bi se dav?na pristojnost v vsaki državi navezovala na druga?na merila za dolo?anje kraja opravljanja storitev, bi to povzro?ilo primere dvojne obdav?itve in neobdav?itve. Prav s tega vidika je zelo pomembna enotnost v zvezi z dolo?anjem kraja opravljanja storitev na skupnem trgu(9). Dolo?be Šeste direktive glede kraja opravljanja storitev naj bi, kot je razvidno iz sedme uvodne izjave direktive, razmejile dav?no pristojnost posameznih držav ?lanic tako, da ne bi bilo zadevnih sporov glede pristojnosti(10). Z enotno dolo?itvijo dav?ne navezne okoliš?ine na ravni Skupnosti naj bi se zagotovila primerna razmejitev vsakokratnega podro?ja uporabe nacionalne zakonodaje na podro?ju DDV(11).

2. Temeljna na?ela dolo?b glede kraja opravljanja storitev

51. Spore med državami ?lanicami glede kvalifikacij je mogo?e prepre?iti s ?im preprostejšimi in enopomenskimi dolo?bami, pri ?emer so z vidika zakonodajalca mogo?e razli?ne navezne

okoliš?ine, in sicer glede na to, ali ima prednost na?elo kraja podjetja ali na?elo namembnega kraja. V skladu s prvim na?elom kot kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima izvajalec storitve sedež dejavnosti, v skladu z drugim na?elom pa kraj verjetne porabe oziroma porabe dohodka v zvezi z drugimi storitvami.

52. Zavedajo? se dejstva, da imata obe na?eli prednosti in slabosti v zvezi z delovanjem skupnega trga, se je zakonodajalec Skupnosti glede kraja opravljanja storitev v Šesti direktivi odlo?il za mešani pristop(12), ker je v odstavku 1 ?lena 9 za kraj opravljanja storitev na?eloma dolo?il kraj izvajal?evega podjetja. Vendar je v odstavku 2 dolo?il številne zavezujo?e izjeme od tega na?ela, ki zelo omejujejo podro?je uporabe odstavka 1, tako da celo pravilo kraja sedeža, ki je v Šesti direktivi dolo?eno kot na?elo, postane izjema(13). Poleg tega obstajajo posebne ureditve, ki upoštevajo posebnosti nekaterih dejavnosti.

B – *Analiza vprašanj za predhodno odlo?anje*

1. Splošne ugotovitve

a) Razmejitev med dobavo in storitvijo

53. Najprej je treba ugotoviti, da niti predložitveno sodiš?e niti stranke v obravnavanem postopku ne izpodbijajo, da je gospodarska dejavnost tože?e stranke izklju?no opravljanje storitev za pla?ilo v smislu ?lena 6(1) Šeste direktive. Po mojem mnenju je ta pravna presoja ustrezna, zato jo je treba upoštevati pri naknadni analizi.

54. Zaradi jasne razmejitve, ki je v Šesti direktivi dolo?ena v zvezi s pravno opredelitvijo transakcij, od katerih se pla?a davek na dodano vrednost,(14) se ne uporabijo dolo?be glede dobave blaga iz ?lenov 5 in 8 Šeste direktive. Zato je sporna zgolj uporaba ?lena 9(1) in (2)(a) ter posebne ureditve za potovalne agente v ?lenu 26(1) glede upoštevni? storitev.

b) Vsebinska opredelitev vprašanj za predhodno odlo?anje

55. Dalje ugotavljam, da se vprašanja predložitvenega sodiš?a vsebinsko precej prekrivajo, zaradi ?esar jih je po mojem mnenju treba natan?neje vsebinsko opredeliti.

56. Po eni strani so vprašanja za predhodno odlo?anje ob razumni presoji predloga za sprejetje predhodne odlo?be usmerjena k presoji vprašanja, koliko je mogo?e razli?ne vrste ?lanarin in vpisnin, ki jih morajo pla?ati ?lani, udeleženi v sistemu za zamenjavo RCI Weeks, uvrstiti med posamezne storitve tože?e stranke.

57. Obstoj vzajemnega pravnega razmerja, v okviru katerega se pogodbene stranke medsebojno zavežejo, da bodo opravile transakcijo v obliki storitve in protistoritve, ki se medsebojno ujemata, je upošteven z vidika, da so v skladu s ?lenom 2, to?ka 1, Šeste direktive z davkom na dodano vrednost obdav?ene samo storitve, opravljene za pla?ilo(15). Temu primerno je v obravnavanem primeru treba natan?no opredeliti posamezne pogodbene obveznosti tože?e stranke.

58. Po drugi strani so vprašanja za predhodno odlo?anje usmerjena k presoji vprašanja, katere od že navedenih dolo?b glede kraja opravljanja storitev se uporabljajo za zadevne storitve. Na podlagi teh dolo?b bo mogo?e ugotoviti, ali ima Združeno kraljestvo dav?no pristojnost in v kolikšnem obsegu.

59. Zaradi jasnosti in dajanja koristnih odgovorov na vprašanja za predhodno odlo?anje se bom pri pravni presoji osredoto?ila na ta glavna vidika.

2. Presoja posameznih storitev z vidika predpisov o davku na dodano vrednost

60. Zdi se, da bi bilo najuinkoviteje preužiti storitve tožeče stranke z uporabo nekakšnega obratnega sklepanja na podlagi razližnih plažil, ki jih zaražunava strankam. Plažila, ki jih zaražunava tožeča stranka, se nanašajo na vpisnino v obliki enkratne vstopne pristojbine, ki jo žlan plaža ob prvi prijavi, in letno žlanarino ter nazadnje tako imenovano nadomestilo za zamenjavo ob morebitnem uspešnem posredovanju zamenjave pravice do uporabe stanovanj v okviru sistema RCI Weeks. V nadaljevanju bom na podlagi teh plažil loženo preverila, katere storitve tožeče stranke so povezane z njimi. Pri tem bom preverila, ali te storitve pomenijo enotno storitev ali storitve, ki jih je treba obravnavati loženo, in ali so primeren ekvivalent za plažilo. Na podlagi pridobljenih spoznanj bo nato mogoče ugotoviti, kateri dejanski stan je izpolnjen za obdavženje zadevne storitve z DDV, in tako doložiti kraj opravljanja storitev.

61. Pri tako imenovanih pogodbah o žasovnem zakupu je težko doložiti opravljene storitve. Civilnopravno zanje ni enotnega tipa pogodb(16). Obstajajo trajna pravica do uporabe v obliki najemnih pogodb, fiduciarni modeli s prenosom stvarne pravice do uporabe, delniški modeli, modeli požitniških klubov in številne druge možnosti. Ta nepreglednost je bila tudi razlog za sprejetje Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 94/47/ES z dne 26. oktobra 1994 o varstvu potrošnikov v zvezi z nekaterimi vidiki pogodb o nakupu pravice do uporabe nepremižnin na podlagi žasovnega zakupa(17). Ker so bili takoj po zažetku veljavnosti te direktive na trgu ponujeni že novi modeli žasovnega zakupa, je Komisija za zapolnitev pravne praznine leta 2007 predlagala spremembe v korist boljšega varstva potrošnikov, ki jih je Evropski parlament 22. oktobra 2008 sprejel v nekoliko spremenjeni razližici.

62. V obravnavani zadevi ne gre za sklepanje samih pogodb o žasovnem zakupu, temvež za zamenjavo pravice do uporabe požitniških objektov med žlani kluba za zamenjave.

a) Vpisnina

i) Opredelitev kot protistoritev

63. Iz sodne prakse Sodišža je razvidno, da se o obstoju vzajemnega pravnega razmerja domneva, že obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo, pri žemer plažani zneski pomenijo ustrezno nadomestilo za individualno storitev, opravljeno v okviru pravnega razmerja, v katerem se storitve opravljajo vzajemno(18).

64. V povezavi z vpisnino bi torej morala obstajati neposredna zveza z neko zadosti doložljivo storitvijo.

65. Ob natanžnejšem obravnavanju poslovnega modela tožeče stranke se, kot sta podrobno prikazali sama tožeča stranka in vlada Združenega kraljestva v pisnih vlogah, izkaže, da se žlanu v zameno za plažilo vpisnine sprva omogoži le dostop do sistema za zamenjavo RCI Weeks.

66. Le pridružitvev sistemu za zamenjavo še ne omogožja uveljavljanja pravice drugih žlanov do uporabe požitniških objektov na podlagi žasovnega zakupa. Za to je poleg vžlanitve v RCI Weeks treba v klub za zamenjave prenesti lastno pravico do uporabe požitniških objektov na podlagi žasovnega zakupa. Pri tem se zlasti predpostavlja, da imetnik pravice do uporabe požitniških objektov na podlagi žasovnega zakupa od tožeče stranke zahteva zamenjavo, pri žemer mora, prviž, dati na razpolago svojo pravico do uporabe nekega požitniškega objekta na podlagi žasovnega zakupa, in drugiž, izbrati ustrezen objekt, za katerega želi uveljavljati pravico do uporabe.

67. Poleg udeležbe v sistemu za zamenjavo se članu omogoči dostop do številnih informacij o razpoložljivih počitniških nepremičninah, na primer v natisnjem katalogu, ki se redno posodablja, ali zbirki podatkov, dostopni po internetu. Članu se sporoči tudi telefonska številka, na kateri lahko, če želi, naveže stik z osebjem tožene stranke ter pridobi informacije o podrobnostih postopka zamenjave in dodatnih storitvah tožene stranke, ki se opravijo na zahtevo.

68. Dostop do sistema RCI Weeks torej z vidika novega člana pomeni nekakšno začetno stopnjo do udeležbe v sistemu za zamenjavo, pri čemer ima član v zameno za plačilo vpisnine potencialno vse možnosti. Namen informacij, do katerih se novo pridruženemu članu omogoči dostop, je pripraviti člana na sam sistem za zamenjavo. S pristopom pa še ni zagotovljen prenos pravice do uporabe upoštevanih objektov, temveč izključno dostop do neke vrste tržnega prostora, kjer člani lahko zamenjujejo pravice do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa prek tožene stranke. Samo članstvo namreč ne zavezuje k udeležbi v tem sistemu za zamenjavo.

69. V tem pogledu obstaja neposredna zveza v smislu sodne prakse samo med dejavnostjo zagotovitve dostopa do zadevnega sistema za zamenjavo in plačilom vpisnine.

70. Ni pa mogoče kar tako vzpostaviti neposredne zveze med pristopom in dejanskim izvajanjem sistema za zamenjavo, ker je za to potrebno nadaljnje ravnanje pogodbenih strank, namreč zahteva člana in potrditev tožene stranke, da je zamenjava izvedljiva, ter nenazadnje plačilo nadomestila za zamenjavo.

ii) Določanje kraja opravljanja storitev

71. Dalje je treba preučiti, kako se ta storitev uvršča glede na celotni sistem določb Šeste direktive glede kraja opravljanja storitev. V poštev pride uporaba odstavkov 1 in 2 člena 9 Šeste direktive. V zvezi s tem je treba navesti nekaj uvodnih ugotovitev glede razlage teh določb.

72. Odstavek 1 člena 9 Šeste direktive vsebuje splošno pravilo za določitev davčne navezne okoliščine, medtem ko je v odstavku 2 istega člena navedenih več posebnih naveznih okoliščin(19).

73. Šesta direktiva sicer ne vsebuje izrecne določbe glede razmerja med temeljnim pravilom iz odstavka 1 člena 9 in posebnimi ureditvami iz odstavka 2 istega člena. Kljub temu je Sodišče odločilo, da odstavek 1 v razmerju do odstavka 2 nima prednosti. Nasprotno, vprašanje, ki se postavlja v vsakem posamičnem primeru, je, ali se zanj uporablja odstavek 2 člena 9 te direktive; če se ne, se uporablja odstavek 1 člena 9(20). Na podlagi tega je Sodišče sklepalo, da se posebna ureitev iz člena 9(2)(a) Šeste direktive ne more obravnavati kot izjema od splošnega pravila, ki bi jo bilo treba razlagati ozko(21).

74. Tako Sodišče očitno meni, da so v členu 9(2) Šeste direktive podrobna pravila, ki jih je treba v skladu z načelom *lex specialis derogat legi generali* najprej preveriti in ob morebitni upoštevnosti glede na dejansko stanje tudi uporabiti(22).

75. Zato je najprej treba preučiti, ali se za tako transakcijo, kakršna je opisana, uporablja posebna ureitev iz člena 9(2)(a) Šeste direktive. Pogoji za to je, da je zadevna storitev „v zvezi z nepremičninami“.

76. Vendar se glede tega zastavlja vprašanje, na katero nepremičnino natančno se nanaša zadevna storitev. Načeloma je mogoče navezovanje na nepremičnino, glede katere ima član že pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa, kar zagovarjajo španska in grška vlada ter

Komisija.

77. Ne glede na natančne zahteve dejanskega stanja v zvezi s tako povezavo, ki jih bom obravnavala pozneje(23), se mi v obravnavanem primeru že na prvi pogled zdi, da ni neposredne zveze med samo storitvijo in upošteveno nepremetnino.

78. Kot je že bilo pojasnjeno, je dostop do sistema RCI Weeks z vidika novega člana za etna stopnja do dejanske udeležbe v sistemu za zamenjavo(24). Namen storitev, ki jih tožeča stranka opravi v obliki zagotavljanja dostopa do sistema in informacij, je pravzaprav pripraviti člana na sistem za zamenjavo, ne da bi bila s tem povezana obveznost udeležbe. Temu primerno v tej zgodnji fazi članstva še ni zamenjave pravice do uporabe poitniških objektov.

79. Član ima po pristopu v RCI Weeks odprto možnost, da svojo pravico do uporabe poitniških objektov na podlagi asovnega zakupa prenese na klub za zamenjave, toda podelitev te pristojnosti je za člana brez pomena, dokler niso izpolnjene predpostavke za dejansko izvedbo zamenjave.

80. Zagotavljanje možnosti prenosa lastne pravice do uporabe nepremetnin na podlagi asovnega zakupa na klub za zamenjave samo po sebi ne more biti glavna storitev z vidika predpisov o davku na dodano vrednost. Objektivno gledano pomeni kvejemu drugotno pomožno storitev, ki za člana nima lastnega namena, ampak je sredstvo, da ta lahko v boljših razmerah uporablja glavno storitev ponudnika storitve – omogočanje zamenjave pravice do uporabe poitniških objektov na podlagi asovnega zakupa.

81. Načelo „enotnosti dobave“(25) v zakonodaji na področju DDV prepoveduje, da bi se taka pomožna storitev štela za samostojno. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča(26) se obdavčljiva transakcija ne sme razčleniti na različne elemente, da bi jih ločeno obdavčilo z DDV. Pri opredelitvi transakcije je treba upoštevati prevladujoči element znotraj celote storitev. Tako se pomožna storitev ne sme obravnavati kot odločujoča storitev pri določanju kraja opravljanja storitev, ampak mora biti podrejena dejanski glavni storitvi. Le ta nato velja za obdavčljivo storitev v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive.

82. Uporaba člena 9(2) Šeste direktive nazadnje ne pride v poštev, ker iz obravnavanega primera ni razvidna dovolj tesna zveza med dejansko storitvijo, za katero član plača vpisnino, in nepremetninami, v zvezi s katerimi ima član pravico do uporabe na podlagi asovnega zakupa.

83. Če tako kot predlagam, izhajamo iz tega, da sta vsebina upošteвне storitve, za katero član plača vpisnino, le dostop do kluba za zamenjave in zagotavljanje informacij v zvezi z možnostmi zamenjave pravice do uporabe poitniških objektov na podlagi asovnega zakupa, odpade tudi uporaba člena 26 Šeste direktive, saj tožeča stranka s tem ne uporablja dobav in storitev drugih davčnih zavezancev, ki so namenjene zagotavljanju potovalnih zmogljivosti.

84. Ker se ne uporabljajo posebne ureditve, se uporabi temeljno pravilo iz člena 9(1) Šeste direktive. Torej se v zvezi z vpisnino za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima tožeča stranka sedež dejavnosti.

b) članarina

i) Opredelitev kot protistoritev

85. Po trditvah tožeče stranke med vpisnino in članarino ni vsebinske razlike, saj sta skupaj protistoritev za udeležbo v sistemu za zamenjavo RCI Weeks in za možnost uresničevati pravice, ki jih daje članstvo(27).

86. Zdi se, da se plačilo članarine navezuje le na redno plačevanje pavšalnega zneska za uporabo celotne ponudbe storitev tožeče stranke. Temu ustrezno je članarino treba plačati tudi, če član ni udeležen v sistemu za zamenjavo, zato ker na klub za zamenjave ni prenesel pravice do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa ali ker ni bila na voljo nobena pravica, primerna za zamenjavo.

87. Ni sporno, da v obravnavanem primeru obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se opravijo storitve, ki se medsebojno ujemajo. Pri tem ni pomembno, da se članarina ne more nanašati na vsako uporabo v zasebne namene v okviru sistema za zamenjave. Kot je Sodišče ugotovilo v sodbi Kennemer Golf(28), vzajemno pravno razmerje obstaja tudi, če društvo trajno opravlja številne storitve, njegovi člani pa kot protistoritev plačujejo pavšalni znesek v obliki letne članarine. V tem pogledu storitve, ki jih opravlja tožena stranka, izpolnjujejo pogoje, ki se nanašajo na storitev, opravljeno za plačilo, v smislu člena 2(1) Šeste direktive in so zato na celotno od njih plačuje davek na dodano vrednost.

ii) Določitev kraja opravljanja storitev

88. Glede na to, da se članarina obravnava kot protistoritev za številne storitve, ki se, prvič, ne nanašajo vedno na nepremičnine, in drugič, ne opravljajo nujno v okviru zamenjave pravice do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, bi bilo po mojem mnenju vendarle zgrešeno, če bi se domnevala zveza z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive. To ne bi ustrezalo navedenim dejstvom in bi poleg tega pripeljalo do razširitve tega posebnega dejanskega stanja, ki je ni mogoče utemeljiti.

89. Podobno kot vpisnina se članarina navezuje na članstvo in s tem povezane ugodnosti. V zvezi s tem se zdi logično, da se članarina z vidika predpisov o davku na dodano vrednost obravnava podobno kot vpisnina.

90. Iz tega je razvidno, da se v zvezi s članarino za kraj opravljanja storitev v skladu s členom 9(1) Šeste direktive šteje kraj, kjer ima tožena stranka sedež svoje dejavnosti.

c) Nadomestilo za zamenjavo

i) Opredelitev kot protistoritev

91. V nasprotju s predhodno navedenimi plačili član plača nadomestilo za zamenjavo, če v konkretnem primeru uresničuje pravice v okviru sistema za zamenjave. Tožena stranka, ki v glavnem prevzema koordinacijsko funkcijo(29), zaračuna članu nadomestilo za zamenjavo najpozneje ob pravilni izvedbi zamenjave pravice do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa.

92. Pogodbeni stranki torej vsakokrat opravita svojo storitev zaradi protistoritve. Tako ni sporno, da zahtevki obeh temeljijo na vzajemnem pravnem razmerju.

ii) Določitev kraja opravljanja storitev

93. Vendar je sporno to, po kateri ureditvi naj se določi kraj opravljanja storitev.

– Uporaba posebne ureditve za potovalne agente

94. Najprej pride v poštev posebna ureditev DDV iz člena 26 Šeste direktive. Vse stranke v postopku razen vlade Združenega kraljestva kategorično izključujejo uporabo zadevne ureditve.

Smisel in namen ureditve

95. V členu 26 Šeste direktive je določena izjema od splošne ureditve glede davčne osnove za nekatere transakcije potovalnih agentov in organizatorjev potovanj(30). Ker ta člen določa posebno ureditev, se sme uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za doseg cilja direktive(31).

96. Cilj posebne ureditve DDV, uvedene s členom 26 Šeste direktive, je prilagoditi pravo, ki se uporablja, glede na posebne značilnosti dejavnosti potovalnih agentov in organizatorjev potovanj. Za storitve teh podjetij je znano, da so najpogostejše sestavljene iz različnih storitev, predvsem prevoza in nastanitve, ki se deloma opravljajo v tujini, deloma pa v državi, v kateri ima potovalni agent sedež ali stalno poslovno enoto. Uporaba običajnih pravil v zvezi s krajem obdavčenja, davčna osnova in odvajanjem vstopnega davka bi zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, za ta podjetja pomenila praktične težave, ki bi ovirale opravljanje njihove dejavnosti(32).

97. Da bi se to preprečilo, je v členu 26(2) med drugim določeno, da se vse transakcije, ki se opravijo v zvezi s potovanjem, obravnavajo kot ena storitev, ki se opravi za potnika. Ta je obdavčljiva v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere je opravil storitve.

Predpostavke o dejanskem stanju

– Status potovalnega agenta ali organizatorja potovanj

98. Že vnaprej je treba opozoriti, da v skladu s sodno prakso Sodišča(33) sama okoliščina, da tožena stranka ni potovalna agencija ali organizator potovanj v smislu, ki ga imata na splošno ta pojma, ni v nasprotju z uporabo člena 26 Šeste direktive, če opravlja enake posle v okviru druge dejavnosti.

99. Ta predpostavka je v obravnavanem primeru izpolnjena. S tem da tožena stranka ponuja storitve, s katerimi se njenim članom omogoči uporaba poizniških nepremičnin v tujini, opravlja dejavnost, ki je delno podobna dejavnosti potovalnega agenta ali organizatorja potovanj, ni pa povsem enaka. Poleg tega smisel in namen člena 26 Šeste direktive upravičujeta uporabo te ureditve za te storitve. Dejavnost tožene stranke je namreč zaradi raznovrstnosti storitev, ki jih ta opravlja, in zaradi prostorskega razhajanja sedeža podjetja in kraja opravljanja storitev izpostavljena podobnim tveganjem dvojne obdavčitve kot potovalni agent ali organizator potovanj.

– Delovanje v svojem imenu

100. Predpostavka za uporabo člena 26 je glede na odstavek 1, da potovalni agent posluje z naročniki v svojem imenu in pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporablja dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Nasprotno se za potovalnega agenta, ki le posreduje potovalne storitve, ne uporablja člen 26, saj opravlja storitve posredovanja na svojem sedežu v skladu s splošno ureditvijo iz člena 9(1) Šeste direktive(34).

101. Najprej je torej odločilno to, ali tožena stranka pri opravljanju storitev ravna v svojem ali tujem imenu.

102. Kot španska vlada pravilno opozarja,(35) gre pri razmejitvi predvsem za to, ali se dejavnost tože?e stranke omejuje na vzpostavitev stika med ?lanoma, da se ta lahko pogodbeno dogovorita o zamenjavi pravice do uporabe po?itniških objektov na podlagi ?asovnega zakupa. V tem primeru bi šlo za posredovanje, saj bi tože?a stranka ravnala v tujem imenu. Za delovanje v svojem imenu pa bi šlo, ?e bi ?lana izvedla to zamenjavo, ne da bi vedela, kdo je vsakokratni upravi?enec, ker bi tože?a stranka sama prevzela koordinacijo in podelila pravico do uporabe po?itniških objektov na podlagi ?asovnega zakupa.

103. Po navedbah tože?e stranke v postopku v glavni stvari ta pri preverjanju razpoložljivosti izbrane po?itniške nepremi?nine in pri iskanju alternativnih ponudb vsaki? deluje „na zahtevo svojih ?lanov“(36). Dalje opozarja, da ?lani navežejo stik izklju?no z njenim osebjem, nikakor pa ne vzpostavijo neposredne komunikacije med seboj(37). Na podlagi teh navedb je treba izhajati iz tega, da je tože?a stranka v postopku v glavni stvari edina pogodbeni stranka ?lanov.

104. Torej tože?a stranka ne ravna kot posrednik. Nasprotno, ravna v svojem imenu v smislu ?lena 26(1) Šeste direktive.

– Dobave in storitve, ki jih opravijo drugi dav?ni zavezanci

105. Ob tem pa ni jasno, ali je v konkretnem primeru podan nadaljnji bistveni element dejanskega stanu te ureditve, namre? zahteva, da dobave in storitve opravijo drugi dav?ni zavezanci. K tem storitvam bi spadale na primer nastanitvene in prevozne storitve, ki jih opravijo tretji. Vendar bi morale biti te storitve, ki jih opravijo tretji, ve? kot le sredstvo, da se glavna storitev tega gospodarskega subjekta uporablja v boljših razmerah. Sicer bi te storitve v skladu s sodno prakso Sodiš?a(38) ostale povsem pomožne v primerjavi z lastnimi storitvami, tako da bi bila obdav?itev v skladu s ?lenom 26 Šeste direktive izklju?ena. ?e bi tože?a stranka ?lanom poleg storitev v povezavi z zamenjavo pravice do uporabe stanovanj zagotavljala druge storitve, ki jih navadno opravijo tretje osebe, na primer prevoz do Španije, bi bilo mogo?e uporabiti ?len 26 Šeste direktive.

106. Niti iz predložitvenega sklepa niti iz trditev tože?e stranke ni mogo?e jasno razbrati, da tože?a stranka pri opravljanju storitev za svoje ?lane uporablja dobave in storitve drugih dav?nih zavezancev. Znano je le to, da se sklad Weeks lahko dopolni tako, da tože?a stranka dokupi namestitveno zmogljivosti od tretjih oseb ali da podjetje za razvoj zemljiš? da na razpolago dodatne tedne. Za pla?ilo nadomestila za zamenjavo lahko ?lan zahteva tudi zamenjavo za namestitvev iz te dodatne ponudbe. Vseeno se mi zdi, da za pravno presojo teh transakcij ni zadostnih podrobnosti.

107. Zato je nacionalno sodiš?e pristojno, da podrobno preveri, ali gre v postopku v glavni stvari za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi dav?ni zavezanci. ?e je odgovor nikalen, ?lena 26 Šeste direktive ni mogo?e uporabiti.

– – Uporaba ?lena 9(2) Šeste direktive

108. ?e ?lena 26 Šeste direktive ni mogo?e uporabiti, je treba preveriti, ali je storitev, katere bistvo je v tem, da se imetnikom pravice do uporabe nekih po?itniških nepremi?nin na podlagi ?asovnega zakupa olajša zamenjava zadevne pravice, v zvezi z upoštevnimi nepremi?ninami v smislu ?lena 9(2)(a).

109. Po mojem mnenju taka povezava obstaja, če se ta določba razlaga dobesedno, saj so storitve, ki jih opravlja tožena stranka, usmerjene k temu, da se članu omogoči uveljavljanje pravice do uporabe tuje nepremnine za točno določen čas.

110. Generalna pravobranilka Sharpston je v sklepnih predlogih v zadevi Heger(39) izrazila pomisleke v zvezi z izključno jezikovno razlago te določbe. Pri tem je pravilno opozorila, da je preširoka razlaga „zveze“ neprimerna, saj je lahko navsezadnje vsaka storitev tako ali drugače v zvezi z nepremninami, ki se obravnavajo kot omejena površina. Taka zveza z nepremninami je dejansko lahko različno tesna oziroma izrazita, odvisno od storitve.

111. Sodišče doslej ni podrobneje pojasnilo, katere zahteve je treba uporabiti v zvezi z vrsto in neposrednostjo take zveze. V sodbi Heger(40) je le ugotovilo, da samo opravljanje storitev, ki imajo „dovolj neposredno zvezo“ z nepremninami, spada v okvir člena 9(2)(a) Šeste direktive, zlasti ker taka zveza zaznamuje vse storitve, omenjene v tej določbi.

112. Glede na navedeno se zastavlja vprašanje, ali je za tu zastopano razlago člena 9(2)(a) Šeste direktive pomemben tudi sistematični položaj te določbe v celotni strukturi določb glede kraja opravljanja storitev ter smisel in namen te določbe.

113. Izkaže se, da je seznam primerov v zadevni določbi zgovoren, zaradi enopomenskega besedila člena 9(2)(a) („vključno“, „kot so“) pa nikakor ni dokončno določen; kot je Sodišče nakazalo v sodbi Heger, je iz navedenih primerov mogoče razbrati pomembne oporne točke glede vrste in kakovosti take zveze.

114. Pri razlagi člena 9(2)(a) Šeste direktive je treba upoštevati sodno prakso Sodišča, na podlagi katere so pojmi iz Šeste direktive – ker ni izrecne opredelitve ali napotila na pravne rede držav članic – avtonomni pojmi prava Skupnosti in zato zahtevajo opredelitev na ravni Skupnosti(41).

115. Iz primerov, naštetih v členu 9(2)(a) Šeste direktive, glede storitev v zvezi z nepremninami je vsekakor razvidno, da fizična vzpostavitev stika ne more biti obvezno merilo, zlasti ker nepremninski zastopnik in arhitekt svoje storitve lahko opravita, čeprav si nepremnine nista nikoli ogledala niti vstopila vanjo. Zastopnik mora le poznati objekt, ki se posreduje, arhitekt pa mora imeti načrte nepremnine.

116. Zdi se, da niti ni nujno, da bi storitev opravil izključno tisti, ki je pravno upravičen do razpolaganja z nepremnino, na primer za stvarnopravni prenos in bremenitev lastništva ali za obligacijskopravno dajanje v najem tretjim osebam, zlasti ker sta upravičenec in nepremninski zastopnik navadno različni osebi.

117. Odločilno bi bilo lahko to, da brez obstoja konkretne nepremnine praviloma ni mogoče oziroma ni smiselno določiti gospodarskega težišča storitve. Pri tem naj bi zadostovala vsaka stvarna zveza z nepremnino ali z deli nepremnine(42). Ta opis ustreza tistim storitvam, ki so usmerjene v uporabo, izkoriščanje, gradnjo in obratovanje nepremnin, vključno s storitvami, ki se za te dejavnosti uporabljajo neposredno, ne da bi prevladala druga gospodarska dejavnost(43).

118. Ti pogoji so v primeru nepremninskega zastopnika in arhitekta nedvomno izpolnjeni, saj si dejavnosti teh dveh poklicnih skupin ni mogoče predstavljati brez obstoja nepremnin. Enako velja za poslovni model tožene stranke, ki ga ni mogoče uresniti brez obstoja nepremnin, glede katerih obstajajo pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa.

119. Če po drugi strani primerjamo vrsto storitev tožene stranke z vrsto storitev tistih tipov poklicev, ki jih zakonodajalec navaja primeroma, se izkaže, da je podobnost prve vrste storitev z vrsto

storitev nepremičninskega zastopnika veliko večja. Storitve nepremičninskega zastopnika navadno pomenijo posredovanje pri sklepanju pogodb o nepremičninah ali ustvarjanje priložnosti za sklepanje teh pogodb, pri čemer je predmet teh pogodb lahko odtujitev ali pridobitev pa tudi dajanje v najem nepremičnin ali njihovih delov. Storitvam nepremičninskega zastopnika in storitvam, ki jih opravlja tožena stranka, je skupno to, da je predmet teh storitev zagotavljanje uporabe nepremičnin, pri čemer tožena stranka podobno kot nepremičninski zastopnik nastopa v vlogi nekakšnega posrednika med zainteresiranimi strankami, za uspešen dogovor o prepustitvi v uporabo pa prejme plačilo.

120. Iz zgornjega opisa tipa poklica nepremičninskega zastopnika je mogoče razbrati, da gre za prepustitev v uporabo, ki jo zastopnik omogoči s svojimi storitvami, praviloma pri odtujitvi ali dajanju v najem nepremičnin. Zадnjenavedena dejavnost se zaradi tesne povezave z neko nepremičnino z vidika predpisov o davku na dodano vrednost lahko uvrsti med storitve v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive(44).

121. Kljub temu menim, da okoliščina, da gre v obravnavanem primeru izključno za zamenjavo pravice do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, ne nasprotuje uporabi člena 9(2)(a) Šeste direktive.

122. Prvič, seznam v tej določbi, kot je že bilo omenjeno, zajema primere in ni izčrpen, tako da ne nasprotuje širitvi na nove vrste storitev na podlagi sodne razlage.

123. Drugič, s pravico do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa je imetniku ne glede na pravno naravo(45) zadevne pravice, ki se vsakič določi v skladu s pravom upoštevne države članice, zagotovljena pravica do uporabe počitniških objektov, ki je vsekakor primerljiva z najemom stanovanjskih prostorov(46). Zamenjava pravice do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, kot jo komercialno izvaja tožena stranka, ne povzroči prenosa pravic od enega člana k drugemu. Vendar se s tem, da pogodbe o časovnem zakupu sistematično določajo možnost neodplačnega ali odplačnega prenosa pravic do uporabe na tretje, tudi drugi član, udeležen pri zamenjavi, lahko sklicuje na te pravice(47).

124. Tretjič, obdavčitev opravljenih transakcij v kraju, kjer je nepremičnina, bi bila v skladu z načelom namembnega kraja. Tako bi se upoštevala okoliščina, da član izbrano počitniško nepremičnino lahko uporablja samo na kraju samem, prejeta storitev pa z vidika predpisov o davku na dodano vrednost lahko izkorističa samo na tem kraju.

125. Iz vsega navedenega je razvidno, da med storitvijo, katere bistvo je v tem, da se imetnikom pravice do uporabe nekih počitniških nepremičnin na podlagi časovnega zakupa olajša zamenjava zadevne pravice, in nepremičnino, v zvezi s katero se uveljavlja pravica do zamenjave, obstaja dovolj neposredna zveza. Kraj opravljanja storitev je zato v skladu s členom 9(2)(a) Šeste direktive kraj, kjer je ta nepremičnina.

VIII – Sklep

126. Na podlagi navedene analize menim, da storitve, ki jih tožena stranka opravlja za plačilo vpisnine in članarine, niso v neposredni zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive (oziroma člena 45 Direktive 2006/112/ES), zato se zanje uporablja splošna ureditev iz člena 9(1) Šeste direktive (oziroma člena 43 Direktive 2006/112/ES).

127. Pri storitvah, ki jih tožena stranka opravlja za plačilo nadomestila za zamenjavo, pa je določanje kraja opravljanja storitev odvisno od tega, ali tožena stranka uporablja dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ker Sodišče nima konkretnih dokazov za to, da tožena stranka pri opravljanju storitev za svoje članke uporablja dobave in storitve drugih davčnih zavezancev, je

nacionalno sodišče pristojno, da preveri, ali to velja v posameznem primeru. Ob pritrdilnem odgovoru se uporabi posebna ureditev iz člena 26(1) Šeste direktive (oziroma člena 307(2) Direktive 2006/112/ES). Če ta predpostavka ni izpolnjena, je treba uporabiti člen 9(2)(a) Šeste direktive (oziroma člen 45 Direktive 2006/112/ES).

IX – Predlog

128. Ob upoštevanju zgornjih navedb predlagam Sodišču, naj na vprašanja, ki jih je postavilo VAT and Duties Tribunal, odgovori:

1. Storitve, ki jih tožeča stranka opravlja za plačilo vpisnine in članarine, niso v neposredni zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive (oziroma člena 45 Direktive 2006/112/ES), zato se zanje uporablja splošna ureditev iz člena 9(1) Šeste direktive (oziroma člena 43 Direktive 2006/112/ES). Zato se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima tožeča stranka sedež dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravlja storitve.
2. V zvezi s storitvami, ki jih tožeča stranka opravlja za plačilo nadomestila za zamenjavo, je nacionalno sodišče pristojno, da preveri, ali tožeča stranka uporablja dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ob pritrdilnem odgovoru se uporabi posebna ureditev iz člena 26(1) Šeste direktive (oziroma člena 307(2) Direktive 2006/112/ES). Za kraj opravljanja storitev se zato šteje kraj, kjer ima tožeča stranka sedež dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravlja storitve.

Če ta predpostavka ni izpolnjena, je treba uporabiti člen 9(2)(a) Šeste direktive (oziroma člen 45 Direktive 2006/112/ES), tako da se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer je zadevna nepremičnina.

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

2 – UL L 145, str. 1.

3 – UL L 347, str. 1.

4 – Ustreza členu 43 Direktive 2006/112/ES.

5 – Ustreza členu 45 Direktive 2006/112/ES.

6 – Ustreza členu 306 in naslednjim Direktive 2006/112/ES.

7 – Sodba z dne 25. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-429/97, Recueil, str. I-637).

8 – Tako tudi Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Dunaj 1997, str. 121. Glej tudi Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, zvezek 1, str. 497, po mnenju katerih nauk o določanju kraja opravljanja storitev nima nobene vloge v primerih, v katerih so transakcije predmet ene in iste nacionalne davčne pristojnosti. Če pa je pristojnih več nacionalnih davčnih organov, na primer pri premestitvi blaga na ozemlje druge države članice ali pri opravljanju storitev za osebo, ki ima stalno prebivališče v drugi državi članici, ni mogoče jasno določiti, ali je bila dejavnost opravljena v upoštevnem državnem ozemlju ali zunaj njega. Določanje kraja opravljanja storitev naj bi bilo odločilno za odgovor na vprašanje, ali se odmeri davek na dodano vrednost in kateri.

9 – Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blick der Rechtsprechung des EuGH“, v: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, ur. M. Achatz/M. Tumpel, Dunaj 2001, str. 125.

10 – V tem smislu glej sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, točka 14), z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20), z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst in drugi (C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10) ter z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (C-452/03, ZOdl., str. I-3947, točka 23). V teh je Sodišče v zvezi z določbami glede kraja opravljanja storitev iz člena 9 Šeste direktive pojasnilo, da se s temi določbami preprečujejo spori o pristojnosti, ki bi lahko povzročili dvojno obdavčitev ali neobdavčitev prejemkov.

11 – Po mnenju Mennerja, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln 1992, str. 81, je glavni cilj te določbe jasno razmejiti davčne pristojnosti posameznih držav članic, da se prepreči dvojna obdavčitev in poraba brez obdavčitve.

12 – Generalna pravobranilka Sharpston v sklepnih predlogih, predstavljenih 7. marca 2006 v zadevi Heger (C-166/05, ZOdl., str. I-7749, točka 27) navaja, da je zakonodajalec Skupnosti v Šesti direktivi ustvaril neko notranjo napetost, ker splošna pravila o kraju opravljanja storitev temeljijo na kraju države izvora, namesto na kraju namembnega kraja, čeprav je osnovno davka na dodano vrednost kot trošarine ta, da se davek obračuna v kraju potrošnje.

13 – Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruselj 2001, str. 293, pojasnjuje to okoliščino z zgodovino nastajanja Šeste direktive. Po tej razlagi naj bi se pri pripravi predloga direktive predpostavljalo, da je odločitev za sedež podjetja najbolj priročna rešitev, pri čemer je ta predlog predvideval sorazmerno malo izjem. Vendarle se je število izjem med končnimi pogajanjmi v Svetu povečalo, zato je normirano besedilo, ki ga je Svet sprejel maja 1977, odtlej težko obvladljivo.

14 – Dobave in storitve se pojmovno izključujejo. Člen 6(1) Direktive 77/388/EGS določa, da opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5. V skladu s členom 5(1) iste direktive dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik. Težave pri razmejitvi nastopijo pri storitvah, ki so sestavljene iz številnih dejanj, vendar so zaradi narave enotnosti dajatve ali samo ena dobava ali ena storitev (glej sklepne predloge generalnega pravobranilca D. Ruiz-Jaraboja, predstavljene 23. novembra 2004 v zadevi Hotel Scandic (C-412/03, ZOdl. 2005, str. I-743, točka 21); Haunold, P., „Der Steuergegenstand“, v: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, ur. Markus Achatz/Michael Tumpel, Dunaj 2001, str. 110. Sodišče je večkrat obravnavalo vprašanje, ali je v primerih, ki so mu bili predloženi, transakcija izpolnjevala pogoje za dobavo blaga ali za opravljanje storitev (glej na primer sodbe z dne 14. julija 1998 v zadevi First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, str. I-4387), z dne 2. maja 1996 v zadevi Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Recueil, str. I-2395), z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-68/92, Recueil, str. I-5881) in z dne 14. maja 1985 v zadevi Van Dijk's Boeckhuis (139/84, Recueil, str. 1405).

15 – V zvezi z odplačnostjo storitev je Sodišče že ugotovilo, da je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Direktive 77/388/EGS in je zato obdavčljiva samo, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej na primer sodbe z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma, C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14, First National Bank of Chicago, navedena v opombi 14, točke od 26 do 29, in z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 39).

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, str. 45, na primer opozarja, da pogodbe o časovnem zakupu zaradi raznolikosti vsebinsko niso homogen tip pogodb. Pogodb o

Žasovnem zakupa ni mogoče uvrstiti v enega od klasičnih tipov pogodb v nemškem zasebnem pravu, niti ob nadaljnji razdelitvi na obligacijske in stvarnopravne pogodbe o žasovnem zakupu ter tiste s področja prava gospodarskih družb oziroma društev. Zato so pogodbe o žasovnem zakupu, ko so se začele pojavljati v nemškem pravnem prostoru, sprva veljale za atipične pogodbe oziroma pravnoposlovno tipične pogodbe, za katere je bilo znano, da niso imele zakonske podlage kljub vse pogostejši uporabi v pravnem prometu ter da so udeleženi interesi in normativna vsebina pogodb enaki. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Bruselj 2006, str. 29 in naslednja, in Mostin, C./Feron, B., „Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé“, *Annales de droit de Louvain*, 1994, str. 33 in naslednja, omenjajo več mogočih pravnih mehanizmov, da bi pogodbe o žasovnem zakupu zajeli v kategorije belgijskega in francoskega civilnega prava. Po njihovem mnenju pridejo v poštev obligacijski in stvarnopravni mehanizmi ter mehanizmi s področja prava gospodarskih družb oziroma društev. Vanbrabant opozarja, da je na Portugalskem in v Španiji pravica do uporabe objektov na podlagi žasovnega zakupa zasnovana kot stvarna pravica. Na Portugalskem naj bi že v osemdesetih letih oblikovali tako imenovano „direito de habitação periodica“, medtem ko naj bi bil v Španiji sprejet zakon 42/1998 z dne 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., „Timesharing Contract“, *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytlemi Tanár, 70. Születésnapjára*, Szeged 2007, str. 573, opozarja, da je treba pogodbe o žasovnem zakupu uvrstiti v skupino atipičnih pogodb.

17 – UL L 280, str. 83.

18 – Glej sodbe z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, str. 1443, točka 11, 12 in 16), z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, str. 6365, točka 11), Tolsma (navedena v opombi 15, točka 14), z dne 16. oktobra 1997 v zadevi Fillibeck (C-258/95, Recueil, str. I-5577, točka 12), Kennemer Golf (navedena v opombi 15, točka 39), z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, točka 30), z dne 23. marca 2006 v zadevi FCE Bank (C-210/04, ZOdl., str. I-2803, točka 34) in z dne 18. julija 2007 v zadevi Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, ZOdl., str. I-6415, točka 19).

19 – Sodba z dne 7. septembra 2006 v zadevi Heger (C-166/05, ZOdl., str. I-7749, točka 15).

20 – V tem smislu glej sodbe Dudda (navedena v opombi 10, točka 21), RAL (navedena v opombi 10, točka 24), z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 33) ter Heger (navedena v opombi 19, točka 15). V tem pogledu navedena sodna praksa odstopa od sodne prakse, utemeljene s sodbo Berkholz (navedena v opombi 10, točka 17), po kateri naj bi bila v skladu s členom 9(1) Šeste direktive praviloma najpomembnejša navezovalna okoliščina kraj, kjer ima izvajalec storitve sedež dejavnosti.

21 – V tem smislu glej sodbo z dne 15. marca 2001 v zadevi SPI (C-108/00, Recueil, str. I-2361, točka 17).

22 – Tako tudi Weiermayer, R., *op.cit.* (opomba 9), str. 134.

23 – Glej točko – 0.–108 in naslednje teh sklepnih predlogov.

24 – Glej točko 67 teh sklepnih predlogov.

25 – Generalni pravobranilec D. Ruiz-Jarabo je ta izraz („načelo enotnosti dajatve“) prvič uporabil v sklepnih predlogih v zadevi Hotel Scandic (navedeni v opombi 14, točka 21). Sklicuje se na Haunolda, P., „Der Steuergegenstand“, *op. cit.* (opomba 14), str. 111.

26 – V zvezi z bistvom povezanih storitev v smislu zakonodaje na področju DDV glej moje sklepne predloge, predstavljene 9. decembra 2008 v zadevi Tellmer Property (C?572/07, še neobjavljeni v ZOdl., to?ka 33 in naslednja). V skladu s ?lenom 2 Šeste direktive je treba vsako transakcijo navadno obravnavati kot lo?eno in samostojno storitev (glej sodbe z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C?349/96, Recueil, str. I?973, to?ka 29, Levob Verzekeringen in OV Bank, navedena v opombi 20, to?ka 20, ter z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service, C?425/06, ZOdl., str. I?897, to?ka 50). Vendar je treba v dolo?enih okoliš?inah ve? formalno razli?nih posameznih storitev, ki se opravijo lo?eno in bi bile zato lahko vsaka posebej predmet oprostitve ali obdav?itve, obravnavati kot enotno transakcijo, ?e niso samostojne (glej zgoraj navedeno sodbo Part Service, to?ka 51). Tako je takrat, kadar je na podlagi objektivne analize ugotovljeno, da ena ali ve? storitev sestavljajo glavno storitev, medtem ko so druge storitve, ki jih sestavlja ena ali ve? pomo?nih storitev, dav?no obravnavane enako kot glavna storitev (glej sodbe CPP, navedena zgoraj, to?ka 30, z dne 15. maja 2001 v zadevi Primback, C?34/99, Recueil, str. I?3833, to?ka 45, Levob Verzekeringen in OV Bank, navedena v opombi 20, to?ka 21, ter Part Service, navedena zgoraj, to?ka 52). Storitve je treba šteti za pomožno storitev glavne storitve, ?e sama za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, da ta lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve v boljših razmerah (glej zgoraj navedeni sodbi CPP, to?ka 29, in Part Service, to?ka 52). Za enotno storitev gre tudi, kadar dav?ni zavezanec opravi dve ali ve? dejanj ali dobavi dva ali ve? elementov, ki so medsebojno tako tesno povezani, da objektivno sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko dajatev, katere razdelitev bi bila umetna (glej sodbi Levob Verzekeringen in OV Bank, navedena v opombi 20, to?ka 22, ter Part Service, navedena zgoraj, to?ka 53).

27 – Glej to?ko 32 vloge tože?e stranke.

28 – Sodba Kennemer Golf (navedena v opombi 15, to?ka 40). Ta zadeva se je nanašala na opredelitev storitev športnega društva kot storitev v smislu ?lena 2(1) Šeste direktive. Okoliš?ina, da je letna ?lanarina ?lanov športnega društva pavšalni znesek in da se ne zara?unava za vsako uporabo igriš?a za golf v zasebne namene posebej, po mnenju Sodiš?a ne spremeni tega, da so se med ?lani športnega društva in društvom opravljale vzajemne storitve. Bistvo storitev društva je bilo namre? v tem, da je društvo ?lanom trajno dajalo na razpolago športne objekte in s tem povezane ugodnosti, in ne v tem, da je na zahtevo ?lanov opravljalo namenske storitve. Tako je obstajala neposredna zveza med letno ?lanarino ?lanov športnega društva, kot je bilo obravnavano društvo v postopku v glavni stvari, in storitvami, ki jih je to društvo opravljalo.

29 – Po mnenju Kelpa, U., *op. cit.* (opomba 16), str 27, organizacija za zamenjavo usklajuje želje glede zamenjave upravi?encev do uporabe tako, da stanovanjske pravice oseb, ki želijo izvesti zamenjavo, posreduje drugim zainteresiranim, da lahko v zameno uporabljajo „tuje“ ?asovno zakupljene objekte v drugih turisti?nih obmo?jih.

30 – Sodbi z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C?308/96 in C?94/97, Recueil, str. I?6229, to?ka 5) ter First Choice Holidays (navedena v opombi 18, to?ka 21).

31 – Sodbi Madgett in Baldwin (navedena v opombi 30, to?ka 34) in First Choice Holidays (navedena v opombi 18, to?ka 22).

32 – Sodbe z dne 12. novembra 1992 v zadevi Van Ginkel (C?163/91, Recueil, str. I?5723, to?ka 11 in naslednja), z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS (C?260/95, Recueil, str. I?1005, to?ka 13), Madgett in Baldwin (navedena v opombi 30, to?ka 18), First Choice Holidays (navedena v opombi 18, to?ke od 23 do 25) in z dne 13. oktobra 2005 v zadevi iSt internationale Sprach- und Studienreisen (C?200/04, ZOdl., str. I?8691, to?ka 21).

33 – V sodbi Madgett in Baldwin (navedena v opombi 30, točka 20) je Sodišče ugotovilo, da so temeljni razlogi posebne ureditve, ki velja za potovalne agente in organizatorje potovanj, enako veljavni ob domnevi, da gospodarski subjekt ni potovalna agencija ali organizator potovanj v smislu, ki ga imata na splošno ta izraza, vendar opravlja enake posle v okviru druge dejavnosti, kakršna je hotelirska. Dejansko bi bila posledica razlage, ki pridržuje uporabo člena 26 Šeste direktive samo gospodarskim subjektom, ki so potovalne agencije ali organizatorji potovanj v smislu, ki ga na splošno imata ta izraza, to, da bi za enake storitve veljale drugačne določbe glede na formalno lastnost gospodarskega subjekta. To potrjuje sodba iSt internationale Sprach- und Studienreisen (navedena v opombi 32, točka 22).

34 – V tem smislu tudi Birkenfeld, W./Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. izdaja, Bielefeld 1998, str. 169.

35 – Glej točko 20 vloge španske vlade.

36 – Tožena stranka v točki 11 vloge pojasnjuje: „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.“ (Moj poudarek.)

37 – Glej točko 33 vloge tožene stranke.

38 – Glej sodbi Madgett in Baldwin (navedena v opombi 30, točke od 24 do 27) in iSt internationale Sprach- und Studienreisen (navedena v opombi 32, točke od 25 do 27). Sodišče za storitve, ki niso le pomožne, šteje tiste, ki presegajo tradicionalne naloge hotelirjev in katerih izvedba ne more biti brez obsevnih posledic za ceno turističnega paketa, kot je prevoz od oddaljenih zbirnih mest do hotela. Nasprotno je Sodišče štelo za izključno pomožne tiste potovalne storitve, ki se navadno opravijo v povezavi s poklicnim usposabljanjem in jezikovnim izobraževanjem, kot je prevoz strank do namembne države in/ali bivanje v njej.

39 – Sklepni predlogi generalne pravobranilke Sharpston v zadevi Heger (navedeni v opombi 12, točki 31 in 33).

40 – Sodba Heger (navedena v opombi 19, točka 24).

41 – Ta sodna praksa, ki se je prvotno nanašala na razlago oprostitev iz člena 13 Šeste direktive (glej sodbe z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Irski, C-358/97, Recueil, str. I-6301, točka 51, z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer, C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 25, in z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 22), mora ustrezno veljati za opredelitev pojmov iz člena 9(2)(a) Šeste direktive. Prvič, pojmi, uporabljeni v členu 9(2)(a), v njem niso izrecno opredeljeni niti se za njihovo opredelitev ne napotuje na nacionalne pravne rede. Drugič, spori med nacionalnimi sodišči in davčnimi upravami se lahko, kot je omenjeno v točki 51 teh sklepnih predlogov, preprečijo samo tako, da se uporabijo skupna in enotna merila za določanje kraja opravljanja storitev, kot so merila iz Šeste direktive. To pa je mogoče doseči le, če so pojmi iz člena 9(2)(a) opredeljeni na ravni Skupnosti. V tem smislu že generalna pravobranilka Sharpston v sklepni predlogih v zadevi Heger (navedeni v opombi 12, točka 25).

42 – V tem smislu tudi Haunold, P., *op. cit.* (opomba 8), str. 138; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz*, ur. Sölch/Ringleb, izdaja: 1. september 2005, München, § 3a, točka 74, str. 14.

43 – Martin, S., *op. cit.* (opomba 42), § 3a, točka 75, str. 14 in naslednja.

44 – Dajanje nepremičnin v najem vsekakor lahko pomeni storitve v zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive. Glej predlog Komisije za Šesto direktivo (*Bilten Evropskih skupnosti*, Dodatek 11/73, str. 12), ki ta primer poleg najema sefov izrecno omenja kot primer, za katerega se uporablja to pravilo. Glej tudi Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid 2000, str. 79, ki opozarja na določbo iz člena 70(1)(A) španskega zakona o prometnem davku (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*), po kateri se šteje, da sta dajanje v najem nepremičnin in zakup nepremičnin v neposredni zvezi z nepremičninami. Podobno določbo lahko najdemo v členu 3a(2)(1)(a) v povezavi s členom 4(12) nemškega zakona o prometnem davku v zvezi z dajanjem nepremičnin v najem in zakup.

45 – V členu 1 Direktive Evropskega parlamenta in Sveta 94/47/ES z dne 26. oktobra 1994 o varstvu potrošnikov v zvezi z nekaterimi vidiki pogodb o nakupu pravice do uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa je določeno, da države članice med drugim „ostajajo [...] pristojne [...], da določijo pravno naravo pravic, ki so predmet pogodb, na katere se nanaša ta direktiva“. V členu 2 te direktive je pravica do uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa ustrezno opredeljena kot „stvarnopravna pravica ali kakšna druga pravica uporabe ene ali več nepremičnin za določeno ali določljivo obdobje v letu, ki ne sme biti krajše od enega tedna“.

46 – Kelp, U., *op. cit.* (opomba 16), str. 118 in naslednja, opozarja, da je bistvo obligacijskopravnega časovnega zakupa prepustitev prostorov za bivanje, ker si brez tega ni mogoče zamisliti časovnega zakupa počitniških domov. Iz tega razloga se v pravni teoriji pretežno zagovarja stališče, da naj bi bilo težišče pogodbenih razmerij v pravu najemnih razmerij. Po mnenju avtorice gre za tak primer, če so se storitve omejile na vzdrževanje, iščenje in upravljanje časovno zakupljenega objekta, zlasti ker vzdrževanje objekta, ki se daje v najem, tudi pri tipičnih najemnih pogodbah spada k obveznostim najemodajalca. Poleg tega naj bi iščenje in upravljanje objekta v primerjavi z zagotavljanjem prostorov za bivanje pomenila drugotne pomožne storitve.

47 – Vanbrabant, B., *op. cit.* (opomba 16), opozarja, da v okviru zamenjave ne gre za prenos pravice do uporabe. Ta le utemeljuje obligacijske pravice med uporabniki in/ali podjetjem, ki upravlja klub za zamenjave. Kelp, U., *op. cit.* (opomba 15), str. 26, meni, da je vzrok za današnji uspeh klubov za zamenjave v tem, da obstaja možnost prenosa pravic do uporabe tretjim. Imetniki pravice do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, ki svoje pravice ne želijo osebno uveljavljati, bi na celoma morali sami poskrbeti za nadaljnje posredovanje. Šele z vključitvijo objekta v organizacijo za zamenjave, ki usklajuje želje upravičencev v zvezi z zamenjavo, postane časovni zakup dokončno prožen in s tem zanimiv za večjo skupino kupcev.