STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY VERICI TRSTENJAK
přednesené dne 7. září 2010[1]

Obsah

I – Úvod ..... I - 13186

II – Právní rámec ..... I - 13186

III – Skutkový stav ..... I - 13189

IV – Původní řízení a předběžné otázky ..... I - 13193

V – Řízení před Soudním dvorem ..... I - 13195

VI – Hlavní argumenty účastníků řízení ..... I - 13195

A – Ke kvalifikaci předmětných služeb ..... I - 13195

B – K místu zdanění a k případnému osvobození od daně ..... I - 13197

VII – Právní posouzení ..... I - 13200

A – Úvodní poznámky ..... I - 13200

1. Potřeba jednotného určení místa poskytování služeb ..... I - 13200

2. Základní zásady, kterými se řídí místo poskytování služeb ..... I - 13201

3. Potřeba nového uspořádání předběžných otázek ..... I - 13202

1 — Původní jazyk: němčina.

B – Ke kvalifikaci předmětných služeb a k určení místa jejich poskytování ..... I - 13203

1. Potřeba synallagmatického vztahu ..... I - 13203

2. Různé typy odměn ..... I - 13203

3. Zkoumání režimu DPH u každého plnění ..... I - 13204

a) Poplatky za rozšíření práv ..... I - 13204

i) Kvalifikace relevantního plnění ..... I - 13204

ii) Určení místa poskytování služeb ..... I - 13205

b) Kupní cena ..... I - 13206

i) Kvalifikace relevantního plnění ..... I - 13206

ii) Určení místa poskytování služeb ..... I - 13207

– První přístup: vazba na konkrétní soubor ubytovacích zařízení ..... I - 13208

Požadavek na přímý vztah k nemovitosti ..... I - 13208

Přímý vztah mezi službou a protiplněním ..... I - 13209

Závěr ..... I - 13210

– Druhý přístup: posouzení dle okamžiku, kdy zákazník body použije ..... I - 13210

Argumenty hovořící pro tento přístup ..... I - 13210

Argumenty hovořící proti tomuto přístupu ..... I - 13212

Závěr ..... I - 13213

c) K možnosti ubytování v hotelích ..... I - 13214

d) Poskytnutí služby nelze kvalifikovat jako členství v klubu ..... I - 13214

e) Dílčí závěr ..... I - 13215

C – K možnému osvobození od daně ..... I - 13216

1. Zprostředkování ubytování v hotelích provozovaných společností MRL .. I - 13216

2. Zprostředkování ubytování v ubytovacích zařízeních, k nimž se vážou práva třetích osob k užívání nemovitosti na časový úsek ..... I - 13216

a) Osvobození od daně a odchylky podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice – obecně ..... I - 13216

b) Pojem „nájmu nemovitosti“ ..... I - 13217

c) Použitelnost odchylného pravidla stanoveného v čl. 13 části B písm. b) bodu 1 šesté směrnice ..... I - 13220

d) Zmocnění obsažené v čl. 13 části B písm. b) druhém pododstavci šesté směrnice ..... I - 13221

D – Závěr ..... I - 13222

VIII – Závěry ..... I - 13223

I – Úvod

1. Žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce podanou na základě článku 234 ES [2] pokládá skotský Court of Session (dále jen „předkládající soud“) Soudnímu dvoru Evropské unie soubor otázek týkajících se výkladu čl. 9 odst. 2 a čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“) [3].

2. Předběžné otázky se týkají toho, jak mají být z hlediska daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) správně kvalifikovány určité služby poskytované v rámci nabývání práv k užívání nemovitostí na časový úsek, a zároveň kritérií směrodatných pro posouzení místa poskytování služby z daňového hlediska. Ve sporu, na jehož podkladě byla žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložena, proti sobě stojí společnost MacDonald Resorts Limited (dále jen „MRL“), podnik se sídlem ve Spojeném království, jehož činnost spočívá zejména v prodeji práv k užívání nemovitostí na časový úsek, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (britský daňový orgán, dále jen „Commissioners“), a to kvůli zdanění příjmů vycházejících ze specifické nabídky tohoto podniku, v jejímž rámci podnik za úplatu ve zvláštním bodovém systému poskytuje práva k užívání nemovitostí na časový úsek.

3. Projednávaná věc vykazuje jisté paralely s věcí RCI Europe, v níž Soudní dvůr rozhodl rozsudkem ze dne 3. září 2009 [4]. Nezáleží ani tak na tom, že i zde je těžištěm sporu režim DPH použitelný na plnění spojená s nabýváním práv k užívání nemovitostí na časový úsek. Avšak rozdíly, které spočívají především ve struktuře nabídky společnosti MRL, jsou nepřehlédnutelné. Zjištění, která Soudní dvůr učinil ve výše uvedeném rozsudku RCI Europe, tedy mohou sloužit nanejvýš jako výchozí bod pro právní analýzu projednávané věci.

II – Právní rámec

4. Šestá směrnice stanoví pravidla pro určení místa zdanitelného plnění. Tato směrnice byla nově kodifikována směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném

2 — Podle Lisabonské smlouvy, která pozměňuje Smlouvu o Evropské unii a Smlouvu o založení Evropského společenství a která byla podepsána v Lisabonu dne 13. prosince 2007 (Úř. věst. C 306, s. 1), se řízení o předběžné otázce nyní řídí článkem 267 Smlouvy o fungování Evropské unie.

3 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01,s. 23.

4 — C-37/08, Sb. rozh., s. I-7533.

systému daně z přidané hodnoty [5], která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, s tím, že ustanovení, kterých se týká spor v původním řízení, byla z velké části převzata v nezměněné podobě.

5. Článek 9 odst. 1 šesté směrnice [6] stanoví následující obecné pravidlo:

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

6. Článek 9 odst. 2 šesté směrnice [7] stanoví několik zvláštních pravidel. V jeho písm. a) se stanoví, že „za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází".

Článek 10 odst. 1 a 2 šesté směrnice [8] stanoví:

„1. a) ‚Uskutečněním zdanitelného plnění' se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.

b) ‚Daňovou povinností' se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Dodání zboží jiného, než které je uvedeno v čl. 5 odst. 4 písm. b), a poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečněná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zúčtování nebo platby vztahují. Členské státy mohou v některých případech stanovit, že při trvajících plněních

5 — Úř. věst. L 347, s. 1.

6 — Toto ustanovení odpovídá článku 43 směrnice 2006/112.

7 — Toto ustanovení odpovídá článku 45 směrnice 2006/112.

8 — Toto ustanovení odpovídá článkům 62 až 66 směrnice 2006/112.

se dodání zboží a poskytování služeb, která probíhají po určitou dobu, považují alespoň jednou ročně za uskutečněné.

Má-li však být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, [V případě platby záloh ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby] vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.

Odchylně od výše uvedených ustanovení mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění a některých kategorií osob povinných k dani vznikne daňová povinnost:

– nejpozději vystavením faktury nebo dokladu sloužícího jako faktura, nebo

– nejpozději přijetím platby ceny, nebo

– není-li vystavena faktura nebo doklad sloužící jako faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité době ode dne uskutečnění zdanitelného plnění."

7. Článek 13 část B šesté směrnice [9] obsahuje následující ustanovení:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[…]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě:

1. poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště,

2. nájmu prostor a míst k parkování vozidel,

9 — Toto ustanovení odpovídá čl. 135 odst. 1 a 2 směrnice 2006/112.

3. nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů,

4. nájmu bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daně."

III – Skutkový stav

8. Společnost MRL má sídlo ve Skotsku (Spojené království) a její akcie nejsou kótované na burze. Jejím předmětem podnikání je prodej práv k užívání nemovitostí na časový úsek („timesharing"), konkrétně ubytovacích zařízení nacházejících se ve Spojeném království a ve Španělsku, včetně související údržby a nabídky doplňkových služeb. Společnost MRL v obou zemích spravuje několik turistických objektů a ve Spojeném království také hotelový řetězec. Commissioners je orgánem Spojeného království příslušným k výběru DPH.

9. Až do roku 2003 se u práv k užívání nemovitostí na časový úsek prodávaných společností MRL jednalo o užívací práva na pevně stanovené týdenní časové úseky. Její zákazníci jí platili za poskytnutí dlouhodobého nebo časově neomezeného práva k užívání konkrétní nemovitosti na určitou dobu, zpravidla na jeden až dva týdny v roce. Zákazníci byli povinni hradit roční náklady na údržbu. Z částky, kterou společnost MRL vybírala od osob, které nabyly právo k dočasnému užívání nemovitosti na určené týdny, tento podnik vypočítával DPH v závislosti na umístění a stáří nemovitosti. Z nemovitostí nacházejících se ve Spojeném království a mladších tří let se tedy odváděla DPH ve výši běžné sazby. V případě nemovitostí nacházejících se ve Spojeném království, jejichž stáří činilo tři roky a více, bylo plnění osvobozeno od daně. Tento režim odpovídal tomu, jak Commissioners vykládal pravidla o DPH použitelná na prodej užívacích práv na pevně stanovené týdenní časové úseky. U ubytovacích zařízení nacházejících se ve Španělsku se mělo za to, že plnění nepodléhá DPH ve Spojeném království, nýbrž španělské právní úpravě o DPH. DPH týkající se služeb údržby tak byla předmětem odpočtu ve Spojeném království, nebo ve Španělsku.

10. V říjnu roku 2003 zavedla společnost MRL nový program užívání nemovitostí na časový úsek s názvem „Options by MacDonald Hotels and Resorts" (dále jen „opční program"). Za účelem spuštění opčního programu založila společnost MRL klub s názvem „Options by MacDonald Hotels and Resorts" (dále jen „klub") jakožto neziskovou organizaci bez právní subjektivity, která se řídila psanými stanovami a jejímž hlavním cílem bylo „zajistit členům právo rezervovat si rekreační ubytování a další vedlejší výhody na určitá časová období v roce po níže stanovenou dobu 30 let v rámci programu definovaného v těchto stanovách".

11. Z překládacího rozhodnutí vyplývá, že stanovy klubu a s nimi související dohody jsou složitými dokumenty a jejich hlavní charakteristiky jsou následující:

i) Klub byl založen na dobu 30 let, od 3. října 2003 do 2. října 2033.

ii) Stanovy, práva účastníků, která z nich vyplývají, a související smlouvy se řídí skotským právem.

iii) Podle stanov je společnost MRL zakládajícím členem a má oprávnění a povinnost řídit činnost klubu a jeho záležitosti, spravovat opční program a přijímat veškerá opatření, která v tomto směru bude považovat za nezbytná.

iv) Každý člen má nárok na jeden hlas za každé právo na přidělení bodů, které mu přísluší.

v) Společnost MRL jakožto zakládající člen jmenovala správce, na nějž v říjnu 2003 nebo přibližně v té době převedla svá práva ke všem neprodaným týdenním časovým úsekům v souboru svých ubytovacích objektů fungujících na principu užívání nemovitostí na časový úsek. Podle stanov připadla společnosti MRL „práva na přidělení bodů" vztahující se k těmto ubytovacích objektům. Společnost MRL může tato práva na přidělení bodů (a rovněž práva související s každým ubytovacím objektem následně převedeným společností MRL na správce) prodat řadovým členům. Pojem „práva na přidělení bodů" je vysvětlen v bodě vii) níže.

vi) Zákazníci společnosti MRL, kteří projeví zájem o členství v opčním programu a splňují podmínky členství, se stanou řadovými členy opčního programu. Tito členové získají práva na přidělení bodů buď zakoupením od společnosti MRL (jak je uvedeno výše), nebo tak, že práva k pevně stanoveným týdenním časovým úsekům uloží u správce [jak je vysvětleno v bodě viii) níže].

vii) Podle stanov přiřazuje společnost MRL všem týdenním časovým úsekům, které mohou členové využít, určitou hodnotu. Tyto hodnoty jsou vyjádřeny určitým počtem bodů, jež se stanoví podle umístění, úrovně a druhu ubytování a podle

období v roce. Členům se každý rok připíše určitý počet bodů odpovídající jejich právům na přidělení bodů. V průběhu daného roku mohou členové tyto body použít tak, že ve stanoveném období využijí ubytování, které si sami zvolí, až do výše hodnoty svých bodů. Výraz „práva na přidělení bodů" označuje právo členů na každoroční získání bodů, které jim v daném roce umožní využít práva na ubytování. Členové jsou oprávněni body použít v závislosti na dostupnosti ubytování v průběhu daného období v turistickém objektu, ve kterém mají o ubytování zájem.

viii) Za členství v opčním programu se neplatí žádný vstupní poplatek, avšak nový řadový člen, který požádá o vstup do opčního programu, musí získat práva na přidělení bodů. Může tak učinit některým z následujících dvou způsobů. Zaprvé si může práva na přidělení bodů koupit od společnosti MRL (v současné době za cenu 2,50 GBP za každé právo na přidělení bodů s tím, že se občasně uplatní propagační slevy). Koupě probíhá tak, že zákazník uzavře se společností MRL „smlouvu o koupi bodů". Zadruhé může zákazník získat práva na přidělení bodů výměnou za to, že týdenní časové úseky, které dříve získal od společnosti MRL, uloží u správce a uhradí „poplatek za rozšíření práv". Druhý z uvedených způsobů nabytí práv na přidělení bodů může mít dvě podoby. Osoba, která již od společnosti MRL získala práva k užívání nemovitosti na časový úsek, může své ubytování vložit do opčního programu uzavřením „smlouvy o rozšíření práv" se společností MRL, na jejímž základě získá práva na přidělení bodů odpovídající právu k užívání předmětné nemovitosti na časový úsek. Jinak může zájemce o vstup do opčního programu, který dosud nevlastní žádné týdenní časové úseky, uzavřít se společností MRL „smlouvu o zpětném prodeji a o rozšíření práv", na jejímž základě současně získá týdenní časové úseky, které vloží do opčního programu. Členové, kteří již uzavřeli některou z uvedených smluv, jsou označováni jako „členové s rozšířenými právy". Tyto osoby představují zvláštní skupinu řadových členů. Člen s rozšířenými právy si ponechává právo, vykonatelné během prvních dvou měsíců každého roku, využít svých týdenních časových úseků během daného roku. Pokud se rozhodne, že těchto týdenních časových úseků nevyužije, bude mu přidělen odpovídající počet bodů, které může použít k získání jiného, rovnocenného ubytování v rámci opčního programu. Jeho týdenní časové úseky, které uložil u správce, mohou být mimoto využity jakýmikoli jinými členy, kteří se případně rozhodnou použít své body k získání ubytování během takových týdnů.

ix) Řadoví členové se dále zavazují platit roční poplatky za správu odpovídající jejich právům na přidělení bodů a manipulační poplatky za rezervaci ubytování v případě, že body použijí. Platby se hradí společnosti MRL ve Skotsku.

x) Řadoví členové si od společnosti MRL mohou kdykoli koupit další práva na přidělení bodů.

xi) Podle stanov může společnost MRL členům zajistit možnost body vyměnit za ubytování v hotelích provozovaných společností MRL nebo za jiné výhody. V praxi společnost MRL stanovila, že namísto výměny bodů za získání možnosti užívat ubytování na časový úsek jsou členové oprávněni s předstihem až deseti měsíců požádat o výměnu bodů za ubytování na dobu tří, čtyř nebo sedmi nocí v jednom z více než 70 hotelů, pokud jsou zde dostupné pokoje. Počet bodů nezbytných k rezervaci se liší v závislosti na kategorii zúčastněného hotelu. Potvrzením rezervace vzniká společnosti MRL vůči příslušnému hotelu povinnost k úhradě nákladů na ubytování.

xii) Podle stanov mohou členové na základě žádosti převést nevyužité body do následujícího roku. Převedeny mohou být všechny jejich body, je-li žádost podána nejpozději devět měsíců před koncem běžného roku, nebo až 50 % bodů, je-li žádost podána v rozmezí od devíti do tří měsíců před koncem roku.

xiii) Podle stanov si členové mohou nejpozději tři měsíce před koncem roku vypůjčit body, které jim příslušejí na následující rok, provádějí-li rezervaci, k níž je zapotřebí vyššího počtu bodů, než na kolik mají nárok za běžný rok. Za tím účelem musí při rezervaci uhradit poplatky v odhadované výši za správu na příští rok.

xiv) Podle stanov může společnost MRL členům rovněž zajistit možnost přístupu k jinému programu výměny práv k užívání nemovitosti na časový úsek (tedy programu organizovanému třetí osobou) a účasti v takovém programu. Společnost MRL navázala partnerství s jedním takovým programem, známým pod názvem „Interval International“. Vstupem do opčního programu získávají členové bez dalších poplatků dvouleté členství v Interval International. Po skončení tohoto období mohou členové i nadále zůstat členy Interval International, a to na základě zvláštní dohody a na své náklady. Členství v Interval International opravňuje členy klubu k výměně týdenních

časových úseků zahrnutých v opčním programu, k jejichž získání použili své body v daném roce, za ubytování, které dali k dispozici jiní členové Interval International. Podle stanov je společnost MRL oprávněna ukončit nebo změnit účast, kterou dříve zajistila v jiném programu užívání nemovitostí na časový úsek.

xv) Společnost MRL je oprávněna kdykoli vyjmout z opčního programu jakékoli týdenní časové úseky, které převedla na správce [viz bod v) výše]. Společnost MRL je však povinna zajistit, aby byla vždy k dispozici dostatečná ubytovací kapacita k uspokojení všech práv na přidělení bodů, která přísluší této společnosti a řadovým členům. Společnost MRL je rovněž oprávněna určit a změnit bodové pořadí ubytovacích zařízení a změnit nominální hodnotu bodů a práv na přidělení bodů zvýšením či snížením jejich počtu ve stejném poměru, avšak při zachování jejich hodnoty.

IV – Původní řízení a předběžné otázky

12. Ve sporu v původním řízení je třeba správně kvalifikovat služby, které společnost MRL poskytuje v rámci své hospodářské činnosti zaměřené na práva k užívání nemovitostí na časový úsek, aby bylo možné určit její povinnosti v oblasti DPH. Předmětem sporu je navíc i místo poskytování těchto služeb.

13. Základem sporu je rozhodnutí Commissioners z března 2004, podle něhož je poskytování práv na přidělení bodů postaveno na roveň zdanitelnému poskytování výhod plynoucích z členství v klubu. Commissioners navíc rozhodl, že místem poskytování služeb je Spojené království.

14. Společnost MRL podala proti rozhodnutí Commissioners žalobu k Value Added Tax Tribunal v Edinburghu (dále jen „VAT Tribunal"). Dne 24. dubna 2006 VAT Tribunal vyslechl účastníky řízení, posoudil soupis nesporných skutkových okolností, který předložili, a nechal si přednést jejich ústní vyjádření. Dne 16. června 2006 vydal konečné rozhodnutí, na jehož základě žalobu MRL zamítl.

15. Společnost MRL se tedy odvolala k předkládajícímu soudu. Po vyslechnutí účastníků řízení se tento soud rozhodl položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud odvolatelka v souladu se stanovami klubu a souvisejícími smlouvami poskytuje služby, které spočívají v poskytování smluvních práv (‚práv na přidělení bodů'), na jejichž základě může kupující získat body, které může každoročně použít k získání práva obývat a užívat ubytování na určitý časový úsek

v [turistických] objektech odvolatelky, je třeba takové služby považovat za

a) pacht nebo nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice o DPH [nyní čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES], nebo

b) poskytnutí členství v klubu, nebo

c) něco jiného?

2) Mohou mít následující skutečnosti vliv na odpověď na první otázku?

a) V některých případech jsou smluvní práva nabývána výměnou za to, že zákazník uloží u společnosti MRL již existující práva k ubytování na časový úsek na určitém místě po dobu jednoho či více pevně stanovených týdenních časových úseků.

b) Zákazník se může v kterémkoli roce rozhodnout zcela nebo zčásti nepoužít body, na které má nárok pro daný rok, k získání jakýchkoli užívacích práv, a namísto toho navýšit počet bodů, na které má nárok v následujícím roce, nebo může – s výhradou smluvních podmínek programu v daném roce – zvýšit počet bodů, které může využít v průběhu tohoto roku tím, že si ‚vypůjčí' body z těch, které mu náležejí v následujícím roce.

c) Ubytovací zařízení, v nichž se zákazník může ubytovat poté, co použije své body, se v době od nabytí práv na přidělení bodů do okamžiku, kdy zákazník body použije, mohou změnit.

d) Počet bodů, na něž má zákazník každý rok nárok, může být poskytovatelem upraven v souladu se smluvními podmínkami programu.

e) Odvolatelka může příležitostně zajistit osobám, které jsou majiteli práv na přidělení bodů, možnost přístupu k jinému programu výměny práv k užívání nemovitosti na časový úsek.

f) Odvolatelka může příležitostně zajistit osobám, které jsou majiteli práv na přidělení bodů, možnost výměny jejich bodů za ubytování

v hotelích provozovaných odvolatelkou nebo za jiné výhody poskytované odvolatelkou.

3) Jestliže osoba povinná k dani poskytuje služby popsané v první a druhé otázce,

a) jedná se o ‚služby vztahující se k nemovitosti' ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice o DPH (nyní článek 45 směrnice 2006/112/ES),

b) a pokud je odpověď na třetí otázku písm. a) kladná, jak má být určeno místo poskytování služeb v případě, že členové klubu mohou vykonat svá smluvní práva využitím ubytování na časový úsek ve více než jednom členském státě a v době poskytování služeb není známo, jaké ubytování bude takto využito?"

V – Řízení před Soudním dvorem

16. Překládací rozhodnutí ze dne 10. července 2009 došlo kanceláři Soudního dvora dne 14. července 2009.

17. Společnost MRL, vláda Spojeného království, vláda Portugalské republiky a vláda Řecké republiky a rovněž Evropská komise předložily svá písemná vyjádření ve lhůtě stanovené v článku 23 statutu Soudního dvora.

18. Zástupce společnosti MRL, zmocněnci vlády Spojeného království a vlády Řecké republiky i zmocněnec Komise přednesli ústní vyjádření na jednání konaném dne 10. června 2010.

VI – Hlavní argumenty účastníků řízení

19. Při důkladném zkoumání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se ukazuje, že předběžné otázky lze v zásadě rozdělit do dvou tematických okruhů. První tematický okruh se týká správné kvalifikace služeb poskytovaných společností MRL a určení posuzovacích kritérií, která je třeba použít. Druhý tematický okruh se týká případného uplatnění osvobození od daně v případě nájmu nemovitosti.

A – *Ke kvalifikaci předmětných služeb*

20. Podle společnosti MRL je třeba služby poskytované v rámci bodového programu, které spočívají v tom, že kupujícímu umožňují použít body k získání práva k užívání nemovitosti na časový úsek, považovat za pacht nebo nájem ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice a podpůrně za poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, nikoli však za poskytnutí členství v klubu.

21. Portugalská vláda má za to, že zaplatí-li člen rekreačního klubu tomuto klubu určitou částku nebo na něj převede periodické užívací právo, jehož byl dříve majitelem, výměnou za stanovený počet bodů, pak tato zaplacená částka nebo toto převedené právo představují protihodnotu za úplatné poskytnutí ubytovacích služeb v turistickém objektu, a to bez ohledu na to, zda tento objekt patří samotnému klubu nebo jinému subjektu, který mu účtuje ubytovací služby.

22. Předmětné služby, které jsou poskytovány v rámci bodového programu a dávají kupujícímu možnost získat body, které lze použít k získání práv k užívání nemovitosti na časový úsek, je podle řecké vlády třeba považovat za poskytování ubytování tak, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí ve smyslu čl. 13 části B písm. b) bodu 1 šesté směrnice. Naproti tomu je nelze stavět na roveň plněním osvobozeným od daně souvisejícím s pachtem a nájmem nemovitosti.

23. Spojené království Velké Británie a Severního Irska se domnívá, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice se na takové služby, jako jsou služby v projednávané věci, nevztahuje. Má za to, že je třeba vycházet z restriktivního výkladu, který je v souladu se zásadami práva Společenství vytýčenými ustálenou judikaturou a rovněž s požadavky systému DPH. S tímto vědomím musí Soudní dvůr tyto zásady uplatňovat a zpřesňovat zvláště s odvoláním na pojem pachtu nebo nájmu nemovitosti. Soudní dvůr již mimo jiné rozhodl, že tyto služby musejí zahrnovat poskytnutí práva užívat nemovitost, jako by příjemce služby byl na sjednanou dobu vlastníkem. Spojené království ohledně právních zásad, které se mají uplatnit, uvádí, že k určení povahy zdanitelného plnění je třeba zohlednit veškeré okolnosti, za nichž se předmětné plnění uskutečňuje. Spojené království v projednávané věci pochybuje o tom, že by bylo možné program společnosti MRL kvalifikovat jako pacht nebo nájem nemovitosti. Tuto analýzu odůvodňuje tím, že v okamžiku nabytí bodů nelze určit žádný ubytovací prostor ani žádnou dobu ubytování, a dokonce ani žádné právo k užívání nemovitosti na časový úsek. Vzhledem k tomu, že účastníci v tomto

okamžiku neznají typ ubytování, neváže se nabytí bodů k žádné určité nemovitosti.

24. Vláda Spojeného království z toho tedy vyvozuje, že na první otázku písm. a) je třeba odpovědět záporně. Jedná se spíše o služby podléhající DPH poskytované z toho titulu, že příjemce těchto služeb je členem klubu.

25. Komise se domnívá, že částku zaplacenou za službu spočívající ve zprostředkování práv k užívání ubytovacího prostoru na časový úsek výměnou za práva na přidělení bodů nelze považovat za příspěvek placený členem klubu. Zákazník neplatí za to, že se stává členem klubu, nýbrž za to, že získává právo užívat každý rok ubytovací zařízení společnosti MRL, k nimž se váže právo k užívání nemovitosti na časový úsek. Z toho vyplývá, že místo, kde je předmětná služba poskytována, musí být posuzováno ve světle těchto výhod.

26. Komise je toho názoru, že jsou-li práva na přidělení bodů vyměněna za práva k užívání nemovitosti na časový úsek, pak tato práva na přidělení bodů zjevně vykazují dostatečně přímý vztah k určité nemovitosti. Podle čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice podléhají částky spojené s touto službou dani v místě, kde se nemovitost nachází. Zeměpisná poloha nemovitosti poskytnuté majiteli práv na přidělení bodů tedy určuje místo poskytování služeb.

27. Komise z toho vyvozuje, že poskytnutí práv na přidělení bodů v rámci takového programu, jaký provozuje společnost MRL, musí podléhat stejnému režimu DPH jako služby, na které jsou tyto body přeměněny. Využití bodů k získání ubytování na časový úsek nebo pobytu v hotelu je službou vztahující se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

B – *K místu zdanění a k případnému osvobození od daně*

28. Společnost MRL tvrdí, že služby popsané v prvních dvou otázkách jsou službami „vztahujícími se k nemovitosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Ohledně třetí otázky písm. b) má společnost MRL za to, že místo poskytování služeb se v tomto případě určí odlišně podle toho, zda práva na přidělení bodů vycházejí ze smluv o rozšíření práv a smluv o zpětném prodeji, nebo ze smluv o koupi bodů.

29. Společnost MRL navrhuje, aby bylo v prvním případě – podobně jako ve výše uvedeném rozsudku RCI Europe – stanoveno místo poskytování služeb v místě, kde se

nachází nemovitost, k níž se váže právo k užívání nemovitosti na časový úsek. Co se týče druhého případu, uvádí společnost MRL, že nemovitost, k níž se váže poskytování služeb, je tvořena celým souborem nemovitostí společnosti MRL v okamžiku prodeje práv na přidělení bodů, tj. souborem nemovitostí, který byl svěřen správci za účelem správy vložených týdenních časových úseků.

30. Vzhledem k tomu, že se soubor nemovitostí společnosti MRL rozprostírá ve dvou členských státech, tj. ve Spojeném království a ve Španělsku, je třeba provést členění. Společnost MRL tedy navrhuje, aby bylo členění provedeno podle souhrnné hodnoty nemovitostí nacházejících se ve Španělsku na jedné straně a souhrnné hodnoty nemovitostí nacházejících se ve Spojeném království na straně druhé v okamžiku poskytnutí práv na přidělení bodů. Tato metoda není žádnou novinkou a tento případ připomíná případ realitního makléře usazeného ve Spojeném království, který by prodával soubor nemovitostí, z nichž některé by se nacházely ve Spojeném království a jiné ve Španělsku. Tento realitní makléř může celý soubor nemovitostí prodat jedinému kupujícímu za celkovou cenu. V tomto případě musí podat daňové přiznání v obou členských státech a protiplnění, které za prodej obdržel, rovnoměrně rozčlenit.

31. Portugalská vláda se domnívá, že provádějí-li zákazníci platby nebo převádějí-li práva ještě před tím, než je určen turistický objekt, ve kterém budou skutečně pobývat, nemůže to mít vliv na místo zdanění. Veškeré údaje umožňující určit předmětné plnění pro účely DPH budou shromážděny teprve ve chvíli, kdy bude znám turistický objekt, v němž bude zákazník pobývat. Teprve v tomto okamžiku bude společnost MRL schopna kompletně kvalifikovat plnění pro účely DPH a provést výpočet dlužné daně. Vzhledem k tomu, že poskytnutí služeb se považuje za uskutečněné až ve chvíli určení turistického objektu, kde budou ubytovací služby poskytnuty, nemůže místo, kde se poskytnutí služeb považuje za uskutečněné, vzbuzovat pochybnosti.

32. Tato analýza povahy předmětných služeb a místa jejich zdanění zaručuje, že budou skutečně zdaněny v místě využití služeb. Jakákoli jiná analýza, konkrétně analýza provedená britskými orgány, by bránila tomu, aby tyto ubytovací služby byly zdaněny v členském státě, kde jsou skutečně poskytovány a využívány.

33. Portugalská vláda tedy vyslovuje závěr, že v odpovědi na třetí předběžnou otázku písm. a) a b) musí být uvedeno, že místem, kde společnost MRL poskytuje své služby, je v souladu s čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice místo, kde se nacházejí turistické objekty, přičemž místo zdanění je určeno a povinnost k DPH vzniká až v okamžiku, kdy jsou známé všechny znaky charakterizující uskutečnění zdanitelného plnění, tj. v okamžiku, kdy bude určen turistický objekt, v němž bude zákazník pobývat.

34. Podle řecké vlády není pochyb o tom, že práva k užívání nemovitosti na časový úsek

jsou právy vztahujícími se k nemovitostem a že usnadnění jejich výměny nebo možnost účastnit se později takové výměny za užívání podobných práv je transakcí vztahující se k nemovitostem, jak již Soudní dvůr rozhodl v bodě 39 výše uvedeného rozsudku RCI Europe. Na třetí otázku písm. a) je proto třeba odpovědět kladně, tj. poskytuje-li osoba povinná k dani služby popsané v první a druhé otázce, pak tyto služby představují „služby vztahující se k nemovitosti" ve smyslu čl. 9 odst. 2 šesté směrnice.

35. Řecká vláda navrhuje, aby třetí otázka písm. b) byla zodpovězena tak, že v případě, kdy členové klubu mohou svá smluvní práva vykonat tím, že budou užívat ubytování na časový úsek ve více členských státech, a v okamžiku poskytnutí těchto služeb není známo, jaké ubytování bude takto využito, má se za to, že místem, kde jsou služby popsané v první a druhé otázce poskytovány, je v souladu s čl. 9 odst. 1 šesté směrnice místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, pak je to místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje.

36. Podle vlády Spojeného království není poskytování práv na přidělení bodů dostatečně spjato s určitou nemovitostí, aby se mohl použít čl. 9 dost. 2 písm. a) šesté směrnice. Již skutečnost, že dotčená nemovitost není známá a v okamžiku poskytnutí práv na přidělení bodů možná ještě ani není součástí souboru nemovitostí společnosti MRL, svědčí o neexistenci dostatečného vztahu mezi touto službou a nemovitostí, která bude nakonec využita. Tuto analýzu potvrzuje fakt, že se majitel práv na přidělení bodů může libovolně rozhodnout, zda své body využije, nebo zda je vymění za jiné výhody. Podle vlády Spojeného království není zcela beze smyslu, bude-li použití čl. 9 odst. 2 šesté směrnice odmítnuto z důvodu neexistence dostatečných vztahů mezi poskytnutím práv na přidělení bodů a pozdějším užíváním nemovitosti. Na třetí otázku písm. a) je proto třeba odpovědět záporně.

37. Vláda Spojeného království dále dodává, že mezi projednávanou věcí a výše uvedenou věcí RCI Europe nelze spatřovat paralelu. Na rozdíl od této věci společnost MRL své služby neposkytuje proto, aby vytvořila mechanismus výměny již existujících práv k užívání nemovitosti na časový úsek. Případný přístup k souboru ubytovacích zařízení není nabízen jako doplněk, jako tomu bylo ve výše uvedené věci RCI Europe. Právě naopak, tento přístup je jediným účelem hospodářské činnosti společnosti MRL.

38. Vláda Spojeného království navrhuje, aby na třetí otázku písm. a) byla dána záporná odpověď, což činí její písm. b) bezpředmětným. Vláda Spojeného království však poukazuje

na to, že obtíže popsané v písm. b) třetí otázky zdůrazňují neexistenci vztahu mezi poskytnutím práv na přidělení bodů na jedné straně a pozdějším užíváním ubytovacích prostor na straně druhé, a dokazuje tak, že použití čl. 9 odst. 1 šesté směrnice přináší jednoduchý a smysluplný výsledek, což neplatí, použije-li se čl. 9 odst. 2 písm. a) této směrnice.

39. Komise se vyslovuje pro použití čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, neboť mezi poskytnutím práv na přidělení bodů a konkrétní nemovitostí spatřuje dostatečně těsný vztah. Komise dále uvádí, že kdyby bylo použito obecné pravidlo uvedené v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice, bylo by pro hospodářské subjekty snadné vyhnout se DPH tak, že by svou činnost uspořádaly ve formě klubu a umístily své sídlo mimo území, kde se uplatňuje „DPH" Evropské unie.

40. Komise se domnívá, že možnost osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice je stěží obhajitelná. Členské státy jsou krom toho při určování rozsahu osvobození od daně nadány značnou diskreční pravomocí, neboť v poslední větě tohoto ustanovení se upřesňuje, že mohou „stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daně". Soudní dvůr dospěl k závěru, že toto ustanovení členským státům umožňuje, aby stanovily, že nájem nemovitostí bude podléhat DPH s tím, že od daně bude osvobozen pouze nájem nemovitostí určených k bydlení.

41. Komise z toho vyvozuje, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice nebrání členskému státu v tom, aby poskytování určité služby vyloučil z osvobození od daně z titulu „pachtu a nájmu nemovitosti", je-li třeba tuto službu považovat jen za krátkodobé poskytnutí rekreačního ubytování.

VII – Právní posouzení

A – *Úvodní poznámky*

1. Potřeba jednotného určení místa poskytování služeb

42. Právní spor mezi odvolatelkou a Commissioners pramení z neshod ohledně určení místa zdanitelného plnění. Na odpovědi na tuto otázku dále závisí, zda plnění uskutečněná odvolatelkou v rámci její hospodářské činnosti podléhají daňové pravomoci britských, nebo španělských daňových orgánů.

43. Při posuzování přeshraničních služeb z hlediska DPH mají ustanovení o místu poskytnutí služeb rozhodující význam, neboť podle nich se řídí otázka použitelnosti vnitrostátních právních předpisů týkajících se DPH [10]. Jelikož oblast působnosti systému DPH zahrnuje dodání zboží a poskytování služeb, které jsou hospodářským subjektem v rámci jeho činnosti uskutečněny v tuzemsku za úplatu, lze vnitrostátní právní předpisy týkající se DPH použít jedině tehdy, nachází-li se místo poskytnutí služby v tuzemsku.

44. Kdyby vnitrostátní daňové orgány používaly různé hraniční určovatele pro určování místa poskytnutí služby, docházelo by nevyhnutelně nejen k případům dvojího zdanění, ale také k případům nezdanění. Právě z tohoto důvodu má jednotný hraniční určovatel pro určení místa poskytnutí služby v rámci společného trhu obzvlášť velký význam [11]. Ze sedmého bodu odůvodnění šesté směrnice vyplývá, že cílem této směrnice je vymezit daňovou pravomoc každého členského státu tak, aby se předešlo kompetenčním sporům [12]. Stanovením daňového hraničního určovatele pro celé Společenství se má dosáhnout účelného vymezení působnosti vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH [13].

2. Základní zásady, kterými se řídí místo poskytování služeb

45. Kompetenčním sporům mezi členskými státy lze zabránit s pomocí co možná nejjednodušších a nejjednoznačnějších pravidel; z hlediska zákonodárce lze pro tento účel uvažovat o různých hraničních určovatelích podle toho, zda se upřednostní zásada místa původu, nebo zásada místa určení. V souladu

10 — Viz v tomto smyslu také Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Vídeň, 1997, s. 121; Viz také Terra, B., a Kajus, J., A *guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT*, 2008, svazek 1, s. 497, podle nichž se teorie týkající se určení místa poskytnutí služby nevztahuje na plnění, která podléhají daňové pravomoci jednoho a téhož členského státu. Jakmile je založena příslušnost vnitrostátních daňových orgánů více členských států, například protože zboží bylo přemístěno na území jiného členského státu nebo protože služby byly poskytnuty osobě, která má své bydliště v jiném členském státě, nelze již jednoznačně určit, zda se činnost uskutečnila na území určitého státu, či mimo něj. Určení místa poskytnutí služby je rozhodující pro zodpovězení otázky, zda a jaká DPH se má vybrat.

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

12 — Viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 14); ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20); ze dne 6. března 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10), a ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další (C-452/03, Sb. rozh., s. I-3947, bod 23). V těchto rozsudcích Soudní dvůr objasnil, že cílem ustanovení článku 9 šesté směrnice je zabránit kompetenčním sporům, které by mohly vést ke dvojímu zdanění či k nezdanění příjmů.

13 — Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Kolín, 1992, s. 81, se domnívá, že hlavním cílem této úpravy je jednoznačně vymezit daňovou pravomoc členských států s cílem zabránit dvojímu zdanění, či nezdanění spotřeby.

s první zásadou je hraničním určovatelem místo, kde má podnik sídlo své hospodářské činnosti, zatímco v souladu s druhou zásadou je to pravděpodobné místo spotřeby nebo místo, kde je služba využita.

46. Při vědomí toho, že obě zásady pro fungování společného trhu skýtají jak výhody, tak i nevýhody, se zákonodárce Společenství v souvislosti s pravidly určování místa poskytnutí služby zakotvenými v šesté směrnici rozhodl pro smíšený přístup [14], neboť čl. 9 odst. 1 stanoví, že místem poskytnutí služeb je v zásadě místo, kde se nachází podnik poskytovatele. Zákonodárce Společenství však v odstavci 2 stanovil celou řadu odchylek od této zásady, které výrazně omezují oblast působnosti odstavce 1 a které ze zásady místa původu činí výjimku, přestože je na ní šestá směrnice založena [15]. Mimoto existují ještě zvláštní pravidla, která přihlížejí ke zvláštnostem určitých činností.

14 — Ve svém stanovisku ze dne 7. března 2006 ve věci Heger (rozsudek ze dne 7. září 2006, C-166/05, Sb. rozh., s. I-7749, bod 27) má generální advokátka Sharpston za to, že zákonodárce Společenství vytvořil určité vnitřní napětí v rámci šesté směrnice, vzhledem k tomu, že pravidlo týkající se místa poskytnutí služeb je spíše založeno na zásadě místa původu než na zásadě místa určení, přestože základní zásadou, na níž stojí DPH coby spotřební daň, je to, že má být vybírána v místě spotřeby.

15 — Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brusel, 2001, s. 293, tuto okolnost vysvětluje historií vzniku šesté směrnice. Podle něj se v rámci návrhu šesté směrnice původně zdálo, že zásada sídla podniku bude mnohem praktičtější, neboť tento návrh obsahoval zpočátku jen málo odchylek. Počet odchylek však v průběhu závěrečných jednání vzrostl, což vedlo k tomu, že znění směrnice, které Rada přijala v květnu 1977, se od té doby uplatňuje s obtížemi.

3. Potřeba nového uspořádání předběžných otázek

47. Předběžné otázky jsou koncipovány tak, že v zásadě určují pořadí, v jakém mají být zkoumány. Jak jsem již ale uvedla na začátku, je smyslem předběžných otázek vyjasnění tří hlavních právních otázek, které lze roztřídit do dvou tematických okruhů. Jde o to, podat z daňového hlediska správnou kvalifikaci předmětné služby a určit místo jejího poskytnutí. Dále se předkládající soud táže, zda se v projednávané věci použije odchylná úprava obsažená v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. Pro přehlednost musí být předběžné otázky uspořádány v souladu se systematikou právní úpravy DPH a zodpovězeny v pořadí, které navrhuji [16].

48. Nejprve tedy budu zjišťovat plnění, jež charakterizuje danou službu a je základem pro zdanění příjmů z ní dosažených. Následně

16 — Soudnímu dvoru přísluší poskytnout předkládajícímu soudu užitečnou odpověď, která mu umožní rozhodnout spor, jenž mu byl předložen. Z tohoto hlediska Soudnímu dvoru přísluší případně přeformulovat otázku, která je mu položena [viz rozsudky ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 32); ze dne 28. listopadu 2000, Roquette Frères (C-88/99, Recueil, s. I-10465, body 18 a 19), a ze dne 4. března 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Recueil, s. I-1301, bod 16)].

určím místo poskytování služby z hlediska pravidel šesté směrnice. Nakonec budu zkoumat, zda je služba poskytovaná společností MRL osvobozena od daně, či nikoli.

B – *Ke kvalifikaci předmětných služeb a k určení místa jejich poskytování*

1. Potřeba synallagmatického vztahu

49. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. Soudní dvůr již v tomto ohledu rozhodl, že služby jsou poskytovány „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice – a jsou tedy i zdanitelné – pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci [17].

17 — Viz v tomto ohledu rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma (C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14); ze dne 14. července 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, s. I-4387, body 26 až 29), a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 39).

50. Prvním krokem, který je třeba při kvalifikaci předmětné služby učinit, je nalézt plnění, které vykazuje synallagmatický vztah k očekávanému protiplnění. Podle předkládacího rozhodnutí spočívá daná služba společnosti MRL v „poskytování smluvních práv (‚práv na přidělení bodů‘), na jejichž základě může kupující získat body, které může každoročně použít k získání práva obývat a užívat ubytování na určitý časový úsek v [turistických] objektech [společnosti MRL]“. Tento popis je však formulován příliš obecně na to, aby bylo možné v něm spatřovat vztah mezi plněním a protiplněním.

2. Různé typy odměn

51. Zdá se, že nejefektivnějším způsobem je posoudit služby MRL – jaksi *a contrario* – na základě odměn, které pobírá od zákazníků.

52. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že společnost MRL sice nevybírá členské poplatky, avšak vyžaduje od svých zákazníků platbu různých druhů odměn v závislosti na členské kategorii, do níž konkrétně patří. Pro všechny tři kategorie je každopádně společné to, že se řadovým členům ukládá, aby uhradili každoroční „správní poplatky“ spojené s rozsahem

svých práv na přidělení bodů a „manipulační poplatky“ za rezervaci ubytování, jestliže své body použijí.

těchto práv na přidělení bodů, je třeba omezit zkoumání na tyto dva druhy odměn.

3. Zkoumání režimu DPH u každého plnění

53. K tomu je třeba ještě zmínit odměnu vybíranou při nabytí práv na přidělení bodů koupí (dále jen „kupní cena“) nebo převodem týdenních časových úseků a zaplacením „poplatků za rozšíření práv“. Podle údajů poskytnutých předkládajícím soudem může tato druhá metoda být provedena dvěma způsoby. Osoba, která již je majitelem práv k užívání nemovitosti na časový úsek, může své ubytování vložit do opčního programu uzavřením „smlouvy o rozšíření práv“ se společností MRL a získat tak práva na přidělení bodů vztahující se k právům k užívání nemovitosti na časový úsek. Zájemce o členství v opčním programu, který ještě nevlastní týdenní časové úseky, jinak se společností MRL může uzavřít „smlouvu o zpětném prodeji a o rozšíření práv“, na jejímž základě současně obdrží týdenní časové úseky, které vloží do opčního programu.

a) Poplatky za rozšíření práv

i) Kvalifikace relevantního plnění

55. Poplatky za rozšíření práv, které vybírá společnost MRL, je třeba chápat jako protihodnotu za členství v systému, který předně umožňuje zákazníkům vyměňovat si mezi sebou týdenní časové úseky. Tyto odměny se v tomto ohledu vyznačují tím, že nejsou vázány na úspěšnost konkrétní výměny, a dále tím, že jejich zaplacení je podmínkou přístupu k virtuálnímu výměnnému systému. Z toho vyplývá, že skutečné plnění nelze spatřovat v samotné výměně, nýbrž musí nutně spočívat v nějaké skutečnosti, která jí časově předchází. Touto skutečností může být jedině možnost poskytnutá společností MRL vyměňovat týdenní časové úseky. Pokud jde

54. Z první otázky vyplývá, že předkládající soud žádá o posouzení režimu DPH, pouze pokud jde o služby poskytované formou poskytování práv na přidělení bodů. Vzhledem k tomu, že pouze kupní cena a poplatky za rozšíření práv mají souvislost s poskytováním

o poplatky za rozšíření práv, je tedy skutečným plněním usnadnění výměny vlastních týdenních časových úseků. V tomto ohledu lze spatřovat jisté paralely se systémem, o který šlo ve výše uvedené věci RCI Europe. Jak správně uvádí společnost MRL [18], podobají se předmětné odměny vstupním poplatkům a příspěvkům vybíraným společností RCI Europe.

56. V tomto ohledu je třeba připomenout údaje poskytnuté Soudním dvorem v bodě 34 výše uvedeného rozsudku RCI Europe, ve kterém zkoumá, jak mají být kvalifikovány odměny vyplácené správci výměnného systému. Soudní dvůr v tomto bodě určil, že předmětné vstupní poplatky a příspěvky „je nutno […] považovat za protiplnění za účast na systému, který byl původně vytvořen proto, aby každému členovi RCI Europe umožnil vyměnit svá práva k dočasnému užívání". Soudní dvůr z toho vyvodil, že „[s]lužba poskytnutá [společností] RCI Europe spočívá v usnadnění výměny a vstupní poplatek, jakož i roční příspěvky představují protiplnění zaplacené členem za tuto službu". Okolnosti projednávané věci jsou podobné.

57. Skutečnost, že v tomto systému nedochází k přímé výměně mezi dvěma zákazníky a že tato výměna probíhá spíše nepřímo nabytím práv na přidělení bodů a použitím těchto bodů, nic nemění na tom, že mezi oběma věcmi existují paralely. Účel systému, tj. usnadnit výměnu užívacích práv k ubytování na společné platformě spravované třetím subjektem, je v zásadě totožný. Systém zavedený společností MRL se od systému, o který se jedná ve výše uvedené věci RCI Europe, liší jen v tom, že nabízí možnost zahrnout týdenní časové úseky do abstraktního bodového systému tím, že se přemění na body a následně dají k dispozici ostatním zákazníkům. Body, na něž má nárok každý majitel práv na přidělení bodů, odrážejí hodnotu konkrétního ubytování a představují jakousi společnou devizu, jejímž prostřednictvím zákazníci platí za převod užívacího práva k ubytovacímu zařízení.

ii) Určení místa poskytování služeb

58. Ohledně výše zmiňovaných paralel s výše uvedenou věcí RCI Europe, v otázce účelu obchodního modelu příslušných správců, a rovněž cíle jednotlivých služeb, bylo by v zásadě myslitelné použít tentýž přístup i v projednávané věci ve vztahu k poplatkům za rozšíření práv.

18 — Viz bod 3.32 vyjádření společnosti MRL, s. 14.

59. Okolnosti popsané v čl. 9 odst. 2 šesté směrnice předně předpokládají dostatečně těsný vztah mezi službou a danou nemovitostí. V takovém případě, o jaký šlo v uvedené věci RCI Europe, Soudní dvůr takovýto vztah připustil. V tomto ohledu Soudní dvůr v bodě 37 tohoto rozsudku určil, že „práva k dočasnému užívání představují práva k nemovitostem a jejich postoupení výměnou za užívání obdobných práv představuje transakci vztahující se k nemovitosti".

60. Co se týče otázky, jakou nemovitost konkrétně je třeba vzít v úvahu v případě výměny práv k užívání nemovitosti na časový úsek, Soudní dvůr rozhodl, že „čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že místem poskytování služeb sdružením, jehož činnost spočívá v organizování výměny práv k dočasnému užívání rekreačních objektů mezi jeho členy, za což toto sdružení od svých členů vybírá jako protiplnění vstupní poplatky, roční příspěvky a poplatky za výměnu, je místo, kde se nachází nemovitost, ke které dotyčnému členovi přísluší právo k dočasnému užívání".

v obchodním modelu, zkoumaném ve výše uvedené věci RCI Europe, se zákazník, který má zájem na výměně týdenního časového úseku s jiným zákazníkem, neobrací na tohoto zákazníka, nýbrž na společnost MRL. Pro tento přístup hovoří rovněž skutečný cíl služby, za kterou se platí poplatky za rozšíření práv. Zákazník, který společnosti MRL platí poplatky za rozšíření práv, ve skutečnosti neplatí za rekreační službu, nýbrž především za službu společnosti MRL spočívající v usnadnění výměny jeho práva vztahujícího se ke konkrétní nemovitosti. Z toho vyplývá, že ubytovacím zařízením, k němuž se vztahuje služba společnosti MRL, je ubytovací zařízení, k němuž se váže právo toho, kdo má nárok na týdenní časový úsek a má zájem na výměně. V souladu s přístupem, který byl Soudním dvorem použit ve výše uvedeném rozsudku RCI Europe, se zdanění poplatků za rozšíření práv vztahuje k místu ubytovacího zařízení, které zákazník vložil.

b) Kupní cena

i) Kvalifikace relevantního plnění

61. Pro použití podobného přístupu v projednávané věci hovoří to, že společnost MRL ve vzájemných vztazích zákazníků zastává úlohu zprostředkovatele. Podobně jako

62. Kupní cena za nabytí práv na přidělení bodů se naproti tomu platí jen v případě, kdy zákazník nedá k dispozici vlastní užívací

práva. Jak uvádí společnost MRL [19], platí se tato kupní cena se záměrem nabýt v budoucnu konkrétním způsobem práva k užívání nemovitosti na časový úsek v jiných ubytovacích zařízeních. Proto je třeba vycházet z toho, že odpovídající služba poskytnutá společností MRL spočívá v poskytnutí práv na přidělení bodů a ve zprostředkování převodu užívacího práva k ubytovacím zařízením.

ii) Určení místa poskytování služeb

63. Použití přístupu, který byl uplatněn ve vztahu k poplatkům za rozšíření práv, je v daném případě od počátku nemyslitelné právě proto, že zákazník nedisponuje vlastními užívacími právy, která by mohl nabídnout k výměně. Není tedy možné odkázat na vlastní nemovitost kupujícího v rámci použití čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

64. Použití tohoto ustanovení by však mohlo přicházet v úvahu s odkazem na nemovitost, kterou si zákazník vybere a kterou získá poté, co své body použil. Tento přístup by byl v souladu se zásadami právní úpravy DPH a především s tzv. zásadou „země určení“, avšak je třeba mít na paměti, že logika, na níž se zakládají ustanovení týkající se místa poskytnutí služby obsažená v článku 9 šesté směrnice, vyžaduje, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby zboží nebo v místě využití služeb.

65. Při použití obecného pravidla stanoveného v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice naproti tomu hrozí, že se hospodářské subjekty budou vyhýbat DPH, k jejímuž odvádění jsou za poskytování svých služeb povinováni, zřízením vlastního sídla mimo území, kde je uplatňována DPH Společenství. Z bodů 39 a 40 rozsudku RCI vyplývá, že Soudní dvůr ve svém rozsudku vycházel z těchto úvah [20].

66. Vzhledem k tomu, že čl. 9 odst. 2 šesté směrnice obsahuje zvláštní pravidla, je třeba je zkoumat přednostně v souladu se zásadou *lex specialis derogat legi generali* a poté je použít, jsou-li k tomu splněny podmínky [21]. Není-li dána žádná vazba na určitou nemovitost, je třeba nejprve použít čl. 9 odst. 1.

19 — Viz bod 3.33 vyjádření společnosti MRL, s. 14.

20 — Rozsudek RCI Europe (uvedený výše v poznámce pod čarou 4, body 39 a 40).

21 — V tomto smyslu také Weiermayer, R. (uvedeno v poznámce pod čarou 11, s. 134).

– První přístup: vazba na konkrétní soubor ubytovacích zařízení

Požadavek na přímý vztah k nemovitosti

67. Použití čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice však naráží na obtíže, neboť v okamžiku, kdy zákazník nabývá práva na přidělení bodů, v zásadě neví, jaká ubytovací zařízení budou v určitém roce dostupná a jaká bude jejich hodnota v bodech. O tom se zmínilo několik účastníků, kteří předložili vyjádření [22]. Společnost MRL navrhuje [23], že možností, jak tyto obtíže pragmaticky a objektivně překonat, by bylo stanovit místo poskytování služeb s odkazem na soubor ubytovacích zařízení dostupných v okamžiku nabytí práv na přidělení bodů. Uvědomíme-li si, že společnost MRL vlastní ubytovací zařízení jak ve Španělsku, tak ve Spojeném království, bylo by v zásadě možné vybrat DPH dle poměru dostupných ubytovacích zařízení v obou členských státech a tu pak odvést příslušným daňovým orgánům obou států. Výhodou tohoto přístupu by byla předvídatelnost daňových povinností a v konečném důsledku i větší právní jistota pro podniky, které poskytují služby takového typu jako společnost MRL. Právní jistota vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo pro dotčené osoby předvídatelné [24], a jak již zdůraznil generální advokát Poiares Maduro ve stanovisku předneseném ve věci Optigen a další [25], představuje právě v daňové oblasti základní zásadu coby konkrétní výraz daňové neutrality [26], kterou je třeba brát požadovaným způsobem v úvahu.

68. Vazba na „nemovitost“ požadovaná v čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, by tak byla dána, neboť požadované ubytovací zařízení, k němuž se vztahuje služba poskytnutá společností MRL, bude součástí souboru dostupných rekreačních ubytovacích zařízení, které jsou přinejmenším přiměřeně určitelné. O tom svědčí i informace od společnosti MRL, která tvrdí, že na rozdíl od modelu spravovaného společností RCI Europe má k dispozici minimální rezervu dostupných rekreačních ubytovacích zařízení, aby všem zákazníkům zajistila možnost body skutečně použít. Je-li toto tvrzení pravdivé, pak je

22 — Viz vyjádření společnosti MRL, s. 7, 9 a 22; bod 20 vyjádření vlády Spojeného království, s. 8, a bod 23 vyjádření řecké vlády.

23 — Viz vyjádření společnosti MRL, bod 3.22, s. 11, a bod 5.10, s. 22.

24 — Viz zejména rozsudky ze dne 22. února 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, s. 1075, bod 11); ze dne 15. prosince 1987, Dánsko v. Komise (348/85, Recueil, s. 5225, bod 19); ze dne 1. října 1998, Spojené království v. Komise (C-209/96, Recueil, s. I-5655, bod 35); ze dne 22. listopadu 2001, Nizozemsko v. Rada (C-301/97, Recueil, s. I-8853, bod 43), a ze dne 29. dubna 2004, Sudholz (C-17/01, Recueil, s. I-4243, bod 34).

25 — Stanovisko ze dne 16. února 2005 (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Sb. rozh., s. I-483, bod 29).

26 — V tomto smyslu také Ridsdale, M., „Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT“, in *EC Tax Review*, 2005, č. 2, s. 87, a Terra, B., a Kajus, J., (uvedeno v poznámce pod čarou 10, s. 36) odkazují na zvláštní význam zásady právní jistoty v daňovém právu.

vazba na určitou nemovitost každopádně zaručena. Skutečnost, že v okamžiku nabytí práv na přidělení bodů ještě není nemovitost lépe určena, podle mého názoru není na závadu, a to ani z hlediska pravidla právní úpravy DPH, podle něhož se služba musí „přímo vztahovat" k určité nemovitosti.

pojmu „vztahující se" by nebyl vhodný, neboť nakonec každá služba může tím či oním způsobem „souviset" s nemovitostí, chápanou jako vymezený prostor. Ve skutečnosti může být takové sepjetí s nemovitostí více či méně úzké nebo výrazné podle toho, o jakou službu se jedná. Tato námitka však není v projednávané věci odůvodněná, protože není pochyb o tom, že hospodářská činnost společnosti MRL spočívá ve zprostředkování převodu užívacího práva k nemovitostem.

Přímý vztah mezi službou a protiplněním

69. Je třeba poukázat na to, že Soudní dvůr dosud neupřesnil požadavky na povahu a míru přímosti této vazby. Soudní dvůr v rozsudku Heger [27] pouze dospěl k závěru, že pod čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice spadá jen takové poskytování služeb, které vykazuje „dostatečně přímý vztah" k nemovitosti, a to tím spíše, že takovýto vztah charakterizuje všechna poskytování služeb vyjmenovaná v tomto ustanovení. Soudní dvůr tak odpověděl na námitku generální advokátky Sharpston [28], která ve svém stanovisku vyjádřila pochybnosti ohledně provedení výlučně gramatického výkladu tohoto ustanovení. Správně upozornila na to, že příliš široký výklad

70. Tento přístup by navíc zohledňoval kritérium „bezprostřednosti služby" [29] uznané judikaturou Soudního dvora. Podle tohoto kritéria je služba zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním. Při bližším pohledu na věc lze službu popsanou v první otázce rozdělit na dvě transakce, a to na prodej práv na přidělení bodů a zprostředkování ubytovacích zařízení, k nimž se vážou práva k užívání nemovitosti na časový úsek, která může zákazník využít až poté, co použil dříve nabytá práva na přidělení bodů. To nutně vede k otázce, na jakou transakci konkrétně je třeba odkázat. Vzhledem k tomu, že ve věci v původním řízení se transakce realizuje již

27 — Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 14 (bod 24).

28 — Stanovisko generální advokátky Sharpston ze dne 7. března 2006 (rozsudek Heger uvedený výše v poznámce pod čarou 14, body 31 a 33).

29 — Rozsudky ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12), a Tolsma (uvedený výše v poznámce pod čarou 17, bod 13).

prodejem práv na přidělení bodů, a nikoli až tím, že je zákazník použije, je třeba připustit existenci přímého vztahu spíše u prvně uvedené služby.

Závěr

71. V případě, kdy jsou služby poskytovány formou poskytování práv na přidělení bodů za kupní cenu, si tedy lze představit, že místem poskytování služeb v členských státech bude místo, kde poskytovatel služeb spravuje nemovitosti v okamžiku, kdy zákazník nabyl práva na přidělení bodů. DPH by tak měla být vybrána v poměru k dostupným nemovitostem nacházejícím se v jednotlivých členských státech.

– Druhý přístup: posouzení dle okamžiku, kdy zákazník body použije

72. Dalším možným přístupem je nevycházet z prodeje, nýbrž spíše z druhé transakce, kdy zákazník své body použije. Tento přístup nicméně skýtá výhody i nevýhody, které je nutno navzájem poměřit.

Argumenty hovořící pro tento přístup

73. Tento přístup má především tu výhodu, že zakládá jednoznačný vztah mezi službou poskytnutou společností MRL a konkrétní nemovitostí. Není tedy třeba odkazovat na neurčitou a abstraktní nemovitost ze souboru nemovitostí správce.

74. Prvnímu přístupu lze opět vytknout opomíjení faktu, že zákazník neuzavírá první transakci z touhy po bodech, ale s pomyšlením na možnost užívat ubytovací zařízení, které si později zvolí. Zdá se, že by bylo možné tvrdit, že koupě práv na přidělení bodů může být pro zákazníka sama o sobě bezcenná [30]. Lze říci, že při bližším zkoumání je třeba koupi a využití práv na přidělení bodů považovat spíše za kroky, které je nutno podniknout před uplatněním nároku na užívání některého ubytovacího zařízení na časový úsek. Skutečná služba je tedy poskytnuta až

30 — Viz v tomto ohledu výše uvedený rozsudek RCI Europe, který patrně vychází z podobných úvah. Soudní dvůr totiž v bodě 28 ve vztahu k danému obchodnímu modelu správně konstatovat, že „i když je pravda […], že člen jako protiplnění za zaplacení vstupního poplatku získá nejprve jen přístup k výměnnému programu RCI Weeks, vstup do tohoto programu by však pro majitele práva k dočasnému užívání zůstal bez užitku, pokud by nezamýšlel vyměnit své právo za právo jiného člena“. V bodě 29 se dále uvádí, že „i s přihlédnutím k jednotlivým fázím systému RCI Weeks totiž faktem zůstává, že pokud by neexistoval záměr provést výměnu práv k dočasnému užívání prostřednictvím trhu vytvořeného RCI Europe, vstupní poplatky a roční příspěvky by postrádaly jakýkoli užitek“.

v okamžiku, kdy zákazník přemění práva na přidělení bodů, která předtím získal, na právo k užívání nemovitosti na časový úsek od jiného zákazníka. V souladu s čl. 10 odst. prvním pododstavcem šesté směrnice by se zdanitelné plnění mělo uskutečnit a daňová povinnost by měla vzniknout až v tomto okamžiku. Podle tohoto obecného pravidla se zdanitelné plnění uskuteční a daňová povinnost vznikne dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

75. Pokud by byl tento přístup upřednostněn, bylo by rovněž možné tvrdit, že výlučný odkaz na první transakci by vedl nejen k umělému rozdělení předmětné služby, což by zbytečně komplikovalo použití pravidel DPH. Zdanění příjmů z prodeje práv na přidělení bodů již při první transakci by se navíc nemohlo zakládat na čl. 10 odst. 2 druhém pododstavci šesté směrnice. Toto ustanovení obsahuje odchylku od obecného režimu, o němž jsem se zmínila výše při citování čl. 10 odst. 2 prvního pododstavce, přičemž stanoví, že při zálohové platbě vzniká povinnost k DPH ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby. V rozsudku BUPA Hospital a Goldsborough Developments [31] však Soudní dvůr správně určil, že k tomu, aby v takové situaci vznikla daňová povinnost, je třeba, aby již byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a aby tedy především zboží či služby byly přesně vymezeny [32]. Soudní dvůr z toho dovodil, že „DPH […] nemohou podléhat zálohy zaplacené za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které ještě nejsou jasně identifikovány“ [33].

76. Pokud by se tato zjištění použila na věc v původním řízení, bylo by třeba konstatovat, že v okamžiku, kdy zákazník získá práva na přidělení bodů, nemůže ještě vědět, jak již bylo uvedeno, jaká ubytovací zařízení budou v daném roce dostupná a jaká bude jejich hodnota vyjádřená v bodech. Další nejistota spočívá v situaci, kdy zákazník převede vlastní právo k užívání nemovitosti na časový úsek, a to tím spíše, že bodové pořadí ubytovacích zařízení je stanovováno společností MRL, a zákazníkův výběr je tudíž již zpočátku omezen na ubytovací zařízení, která si může dovolit s ohledem na svůj počet bodů. V této souvislosti tedy nelze tvrdit, že by v okamžiku první transakce byly známy základní znaky splatné daně. Použití čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice by tedy v projednávané věci mělo být vyloučeno.

77. Při objektivním zkoumání všech aspektů služby poskytnuté společností MRL by se

31 — Rozsudek ze dne 21. února 2006 (C-419/02, Sb. rozh., s. I-1685).

32 — *Ibidem*, bod 48.
33 — *Ibidem*, bod 50.

tedy v rámci tohoto přístupu mělo vycházet z toho, že transakcí, která je zde relevantní a která vyjadřuje hlavní charakteristiku služby, je použití práv na přidělení bodů, která zákazník předtím získal. Místo poskytnutí služby by tedy mělo být určeno v místě, kde se nachází ubytovací zařízení, které klient získá po použití svých bodů.

Argumenty hovořící proti tomuto přístupu

78. Tento přístup však skýtá jisté nevýhody, a to hlavně z toho důvodu, že výpočet DPH je v jednotlivých případech obtížný, jak bude uvedeno níže.

79. Bez ohledu na použitý přístup se DPH vždy vypočte z obratu dosaženého prodejem práv na přidělení bodů. Pokud se nebude vycházet z práv na přidělení bodů, nýbrž – tak jako v rámci druhého přístupu – z použití bodů, bude pro účely výpočtu DPH v každém případě zapotřebí přepočítat body, které zákazník použil, na práva na přidělení bodů a následně na peněžní hodnotu každého práva na přidělení bodů. Zdanitelný obrat bude výsledkem součtu těchto částek. Při bližším zkoumání se však tento postup jeví jako velmi složitý, a to tím spíše, že závisí na řadě faktorů.

80. Jedním z těchto faktorů je například proměnlivá peněžní hodnota každého práva na přidělení bodů. V předkládacím rozhodnutí se tak uvádí, že kupní cena za každé právo na přidělení bodů činí 2,50 GBP, ale vyplývá z něj také, že se čas od času poskytují slevy z propagačních důvodů. Z toho vyplývá, že kupní cena není stálá, ale podléhá změnám.

81. Dalším faktorem je neurčitý koeficient pro přepočítání práv na přidělení bodů na body. Práva na přidělení bodů nelze stavět na roveň bodům. Práva na přidělení bodů jsou spíše jen nárokem zákazníků na každoroční připsání určitého počtu bodů odpovídajícího jejich právům na přidělení bodů. Zákazníci pak použijí jen body, a nikoli práva na přidělení bodů. Vzhledem k tomu, že chybí přesnější skutkové údaje, je nejisté, jakou metodou se body každoročně připisují. Především je ale nejisté, s jakým počtem bodů může zákazník přesně počítat za každé právo na přidělení bodů.

82. Zásadní nevýhodou tohoto přístupu je, že za určitých okolností nebude po dlouhou dobu docházet ke zdanění obratu. Zákazníci, kteří získají práva na přidělení bodů, ne vždy použijí všechny své body, ale body nepoužité v určitém roce si ponechají do roku následujícího. Stanovy společnosti MRL je k tomu výslovně opravňují. Jinými slovy, mezi koupí bodů a jejich použitím nezřídka uplyne značná doba, po kterou – pokud by byl použit

tento přístup – nebude vybrána žádná DPH, ačkoli již zákazník za svá práva na přidělení bodů zaplatil a došlo tím již v zásadě k nezanedbatelné zdanitelné transakci. V rámci tohoto přístupu se obrat zdaní až při použití bodů.

83. Relevanci první transakce lze spatřovat v tom, že nakonec bude nutné zpětným přepočtem rekapitulovat proces přeměny kupní ceny na práva na přidělení bodů a konečně na body, aby bylo možné určit zdanitelný obrat. Tento zpětný přepočet by však od společnosti MRL vyžadoval složité účetnictví, aby systém byl co nejjasnější jak pro zákazníky povinné odvést DPH, tak pro daňové orgány. Zákazník bude mít v zásadě zájem na tom, aby mu byla zdaněna pouze částka odpovídající bodům, které skutečně použil. Daňové orgány zase budou mít zájem na tom, aby takový abstraktní systém, jako je systém společnosti MRL, nebyl zneužíván za účelem vyhnout se daňovým povinnostem. Tyto úvahy musí být zohledněny při rozhodování o tom, jaký přístup bude ze všech možných přístupů použit.

84. V rámci ústní části řízení společnost MRL upozorňovala na praktické problémy spojené s tímto přístupem. Společnost MRL zejména přesvědčivě vysvětlila, že s ohledem na dlouhou dobu trvání smluv nelze vyloučit, že se sazba DPH v době od nabytí práv na přidělení bodů do použití bodů změní, což by o něco více komplikovalo výpočet DPH pro každého zákazníka.

85. Dalším problémem tohoto přístupu je, jaký režim DPH se použije v případě, kdy zákazník své body nepoužije, nýbrž je jednoduše nechá propadnout. V předkládacím rozhodnutí se sice o této možnosti propadnutí bodů výslovně nehovoří, zdá se však, že je nepřímo obsažena ve stanovách, jak to vyplývá z výkladu pravidel týkajících se převodu nevyužitých bodů do následujícího roku.

Závěr

86. Z těchto důvodů jsem dospěla k závěru, že druhý přístup, v jehož rámci se vychází z okamžiku použití bodů, přispívá k smysluplnému řešení jen *prima facie*. Tento přístup má na jednu stranu tu výhodu, že jednoduchým způsobem zakládá přímý vztah s konkrétní nemovitostí, čímž umožňuje určit místo poskytnutí služby bez jakýchkoli pochybností. Na druhou stranu se lze obávat, že s jeho použitím budou spojeny problémy administrativního rázu. První přístup, v jehož rámci by se použil čl. 9 odst. 2 písm. a)

šesté směrnice s odkazem na konkrétní soubor ubytovacích zařízení, mi naopak připadá snadno uplatnitelný a pragmatický. Proto se doporučuje použít první přístup.

c) K možnosti ubytování v hotelích

87. Výše uvedené úvahy musí platit také tehdy, když majitel práv na přidělení bodů, jak je uvedeno v druhé otázce písm. f), své body nakonec vymění za ubytování v hotelích provozovaných společností MRL za podmínky, že tyto hotely jsou také součástí souboru ubytovacích zařízení dostupných v okamžiku nabytí práv na přidělení bodů.

88. Ubytování v rámci hotelnictví je totiž také poskytováním služeb „vztahujících se k nemovitosti“ ve smyslu tohoto ustanovení. Tuto analýzu podporuje vysvětlení, které zákonodárce Společností poskytl ve směrnici Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112 [34], týkající se místa poskytnutí služby [35]. Směrnice 2008/8 totiž mění článek 47 směrnice 2006/112, původně čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, v tom smyslu, že pojem poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti platí také pro „poskytnutí ubytování v hotelích nebo místech s podobnou funkcí“ a pro „přidělení práv na užívání nemovitosti a služeb“.

89. Na právní analýze nic nemění fakt, že zákazníci podle stanov mají možnost vyměnit své body za ubytování v hotelích provozovaných společností MRL. Spíše je třeba vždy vycházet ze toho, jakým způsobem zákazníci práva na přidělení bodů nabyli [36].

d) Poskytnutí služby nelze kvalifikovat jako členství v klubu

90. Naproti tomu se nelze ztotožnit s myšlenkou vlády Spojeného království, podle níž by měla být relevantní služba kvalifikována jako členství v klubu, které se řídí čl. 9 dost. 1 šesté směrnice.

34 — Úř. věst. L 44, s. 11.

35 — Terra, B., Kajus, J. (uvedeno v poznámce pod čarou 10, s. 514) v této změně tohoto ustanovení spatřují toliko vyjasnění stávajícího právního režimu. Pro to hovoří i šestý bod odůvodnění směrnice 2008/8, kde se uvádí, že specifické výjimky, které mají zajistit zdanění v místě spotřeby, by měly vycházet převážně ze „stávajících kritérií“.

36 — Ke způsobům nabývání práv na přidělení bodů viz bod 54 tohoto stanoviska.

91. Jak správně uvádí Komise, zákazník ve věci v původním řízení neplatí proto, aby se stal členem klubu. Platby, které provádí, nejsou pravidelnými členskými příspěvky placenými paušálně výměnou za soubor služeb. Na rozdíl od věci Kennemer Golf [37], kde tomu tak bylo [38], lze ve věci v původním řízení každou platbu jednoznačně přiřadit ke konkrétní službě. Nehledě na to nelze od vydání výše uvedeného rozsudku RCI Europe analýzu vlády Spojeného království právně obhájit. V této věci, v níž šlo o posouzení režimu DPH v případě obchodního modelu podobného členství v klubu, se Soudnímu dvoru na základě pečlivého zkoumání všech okolností věci podařilo určit synyllagmatický vztah mezi různými druhy příspěvků a každou ze služeb poskytovaných sdružením [39].

92. Použití čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice přicházelo v této věci v úvahu, neboť Soudní dvůr v další fázi určil, že přístup k systému výměny práv k užívání nemovitosti na časový úsek je jen doplňkem ve vztahu ke skutečnému účelu členství, kterým je účast na výměně nebo možnost se na ní účastnit [40]. Víme-li, že Soudní dvůr vycházel z toho, že práva k užívání nemovitosti na časový úsek jsou práva k nemovitostem a že jejich převod výměnou za užívání podobných práv je transakcí vztahující se k nemovitosti [41], zdá se být použití tohoto ustanovení na projednávanou věc přesvědčivě doložené.

93. Z toho vyplývá, že uplatnění čl. 9 odst. 1 šesté směrnice z důvodu, že předmětné poskytnutí služeb má být kvalifikováno jako členství v klubu, je ve věci v původním řízení vyloučeno.

e) Dílčí závěr

94. Na třetí otázku písm. a) je tedy třeba odpovědět tak, že služby společnosti MRL jsou „službami vztahujícími se k nemovitosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (nyní článek 45 směrnice 2006/112), jejichž místo poskytnutí je třeba určit s přihlédnutím k následujícím skutečnostem.

95. Jestliže se jedná o poplatky za rozšíření práv, místem poskytnutí služby je místo, kde se nachází ubytovací zařízení, k němuž se váže právo dotyčného člena k užívání nemovitosti na časový úsek.

96. Co se týče kupní ceny, místo poskytnutí služby se určí podle členského státu, kde

37 — Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 17.

38 — *Ibidem*.

39 — Rozsudek RCI Europe (uvedený výše v poznámce pod čarou 4, body 34 a 35).

40 — *Ibidem* (bod 35).

41 — *Ibidem* (bod 37).

poskytovatel služby spravuje ubytovací zařízení v okamžiku, kdy zákazníci nabyli práva na přidělení bodů. DPH musí být vybrána v poměru k dostupným ubytovacím zařízením nacházejícím se v dotyčných členských státech.

C – *K možnému osvobození od daně*

1. Zprostředkování ubytování v hotelích provozovaných společností MRL

97. Na otázku, zda má být poskytování služeb společností MRL osvobozeno od daně, či nikoli, je třeba rozhodně odpovědět záporně, jedná-li se o koupi práv na přidělení bodů a zprostředkování ubytování v hotelích provozovaných společností MRL, protože čl. 13 část B písm. b) bod 1 šesté směrnice výslovně vylučuje osvobození od daně u poskytování ubytování v rámci hotelnictví.

2. Zprostředkování ubytování v ubytovacích zařízeních, k nimž se vážou práva třetích osob k užívání nemovitosti na časový úsek

98. Otázka, zda je, či není předmětem DPH činnost společnosti MRL, v jejímž rámci za úplatu zprostředkovává ubytování v ubytovacích zařízeních, k nimž se vážou práva třetích osob k užívání nemovitosti na časový úsek, naproti tomu vyžaduje důkladné zkoumání. K zodpovězení této otázky je totiž potřeba zjistit, zda je má tato činnost být kvalifikována jako „nájem nemovitosti" ve smyslu čl. 13 části B písm. b) a zda se případně použije odchylná úprava.

a) Osvobození od daně a odchylky podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice – obecně

99. Podle šesté směrnice je nájem nemovitosti v zásadě osvobozen od DPH. Generální advokát Jacobs ve věci Blasi [42] podrobně objasnil, že toto osvobození je odrazem zvláštních obtíží, s nimiž je spojeno uplatňování DPH na takový majetek. Na rozdíl od běžného majetku není pozemek výsledkem výrobního procesu; nájem je spíše poměrně pasivní činností, která nevytváří výraznou přidanou hodnotu. I když se jedná o hospodářskou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice, je tato v zásadě od daně osvobozena. Jinak je tomu u plnění uvedených v čl. 13 části B písm. b), neboť ta jsou spojena s aktivnějším

42 — Stanovisko ze dne 25. září 1997 (rozsudek ze dne 12. února 1998, C-346, Recueil, s. I-481, body 15 a 16).

využíváním nemovitostí, které odůvodňuje jejich zdanění [43].

100. Vztah mezi pravidlem a výjimkou v tomto ustanovení je nakonec patrný také z výkladu každé z podmínek použití. Zásada daňové neutrality uvedená v pátém bodě odůvodnění první směrnice [44] vyžaduje, aby byla daň vybírána co nejvšeobecněji a v co nejširším rozsahu, takže případy uskutečnění zdanitelného plnění, které vymezují působnost daně, vyžadují široký výklad. Z toho na druhou stranu vyplývá, že odchylky, tj. osvobození od daně, vyžadují restriktivní výklad [45]. Čtvrtý bod odůvodnění druhé směrnice [46], která byla mezitím zrušena, to vyjadřoval těmito slovy: „Aby bylo možné systém uplatňovat snadno a neutrálně a aby se běžná sazba daně udržela v rozumných mezích, je nutné zvláštní režimy a výjimky omezit." *(neoficiální překlad)*

101. I když šestá směrnice v tomto ohledu mlčí, Soudní dvůr vždy vykládá osvobození od daně podle této směrnice restriktivně s odkazem na ustálenou judikaturu. Při použití výše uvedené zásady *per analogiam* dospěl Soudní dvůr k závěru, že „výrazy použité pro označení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice je třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že tato osvobození představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za protiplnění" [47].

b) Pojem „nájmu nemovitosti"

102. Soudní dvůr má dále za to, že případy osvobození od daně uvedené v článku 13 šesté směrnice jsou autonomními pojmy práva Společenství, a musí proto být definovány na

43 — Viz podobná zjištění generálního advokáta La Pergoly obsažená v jeho stanovisku ze dne 18. března 1999 ve věci Amengual Far (rozsudek ze dne 3. února 2000, C-12/98, Recueil, s. I-527, bod 9) a generálního advokáta Ruiz-Jarabo Colomera obsažená v jeho stanovisku ze dne 4. května 2004 ve věci Temco Europe (rozsudek ze dne 18. listopadu 2004, C-284/03, Sb. rozh., s. I-11237, bod 24).

44 — První směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3).

45 — V tomto smyslu Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", in *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (uvedeno v poznámce pod čarou 11, s. 62)

46 — Druhá směrnice Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Struktura a způsoby použití společného systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 71, s. 1303). Zrušena článkem 37 šesté směrnice.

47 — Rozsudky ze dne 15. června 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, s. 1737, bod 13); ze dne 11. srpna 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, s. I-2341, bod 19); ze dne 5. června 1997, SDC (C-2/95, Recueil, s. I-3017, bod 20); Blasi (uvedený výše v poznámce pod čarou 42, bod 18); ze dne 7. září 1999, Gregg (C-216/97, Recueil, s. I-4947, bod 12); ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 64), a Komise v. Irsko (C-358/97, Recueil, s. I-6301, body 52 a 55); ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, s. I-493, bod 25); ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 23); Temco Europe (uvedený výše v poznámce pod čarou 43, bod 17), a ze dne 3. března 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Sb. rozh., s. I-1527, bod 29).

úrovni Společenství [48]. To samozřejmě platí i pro pojem „nájmu", jehož základním znakem podle Soudního dvora je, že „se na dotyčnou osobu převede za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byla vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva" [49]. Při posuzování, zda určité ujednání tuto definici splňuje, je třeba přihlédnout ke všem znakům daného úkonu, jakož i k okolnostem, za nichž probíhá [50]. Rozhodující je objektivním povaha daného úkonu [51] bez ohledu na to, jak účastníci úkon kvalifikovali [52].

103. Užívací právo, které zákazník obdrží výměnou za své body, podle mého názoru tyto podmínky splňuje. Jak přesvědčivě uvádí společnost MRL [53] a jak to alespoň implicitně připouští většina účastníků, kteří předložili vyjádření, vykazuje toto právo znaky, které odpovídají „nájmu" podle čl. 13 části B písm. b) ve smyslu této definice. Dále je třeba uvést, že bez ohledu na svou právní povahu, která se určí podle právních řádů jednotlivých členských států [54], právo k užívání nemovitosti na časový úsek poskytuje svému držiteli užívací právo podobné tomu, jaké pro něj vyplývá z nájmu bytového prostoru [55]. Na to jsem již upozornila ve stanovisku předneseném ve věci RCI Europe [56].

104. Je sice nutno připustit, že se zprostředkováním rekreačních ubytovacích zařízení,

48 — Rozsudky ze dne 26. března 1987, Komise v. Nizozemsko (235/85, Recueil, s. 1471, bod 18); Stichting Uitvoering Financiële Acties (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 11); SDC (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 21); ze dne 12. listopadu 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Recueil, s. I-7053, bod 17); Komise v. Irsko (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 51); ze dne 8. března 2001, Skandia (C-240/99, Recueil, s. I-1951, bod 32); ze dne 10. září 2002, Kügler (C-141/00, Recueil, s. I-6833, bod 25); ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer (C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 25); Sinclair Collis (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 22); Temco Europe (uvedený výše v poznámce pod čarou 43, bod 16); Fonden Marselisborg Lystbådehavn (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 27); ze dne 19. dubna 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Sb. rozh., s. I-3225, bod 15), a ze dne 6. prosince 2007, Walderdorff (C-451/06, Sb. rozh., s. I-10637, bod 16).

49 — Rozsudky ze dne 4. října 2001, „Goed Wonen" (C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 55); ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 21), a Sinclair Collis (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 25).

50 — Viz rozsudek Stockholm Lindöpark (uvedený výše v poznámce pod čarou 47, bod 26).

51 — Viz rozsudek Cantor Fitzgerald International (uvedený výše v poznámce pod čarou 49, bod 33).

52 — Viz rozsudek Maierhofer (uvedený výše v poznámce pod čarou 48, bod 39).

53 — Viz bod 3.18 vyjádření společnosti MRL, s. 9.

54 — Článek 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 94/47/ES ze dne 26. října 1994 o ochraně nabyvatelů ve vztahu k některým aspektům smluv o nabytí práva k dočasnému užívání nemovitostí (Úř. věst. L 280, s. 83; Zvl. vyd. 13/13, s. 315) stanoví, že „členské státy [jsou] příslušné v oblasti všech dalších aspektů, mimo jiné k určení právní povahy práv, která jsou předmětem smluv, na něž se vztahuje tato směrnice". Článek 2 téže směrnice tedy definuje právo k užívání nemovitosti na časový úsek jako „věcné právo nebo jakékoliv jiné právo k užívání jedné nebo více nemovitostí po časový úsek, který je nebo může být určen, avšak nemůže být kratší než jeden týden".

55 — Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, s. 118 a násl., uvádí, že v oblasti závazkového práva je poskytnutí ubytování základním prvkem systému „time-sharing", protože bez něj není „time-sharing" rekreačních ubytovacích zařízení myslitelný. Podle názoru převládajícího v právní nauce proto smluvní vztah spadá především do nájemního práva. Autorka má za to, že je tomu tak tehdy, kdy se poskytování služeb omezuje na údržbu, úklid a správu nemovitosti, které se „time-sharing" týká, a to tím spíše, že údržba pronajímané nemovitosti je součástí povinností pronajímatele, a to i v nájemních smlouvách jako takových. Mimoto úklid a správa nemovitosti jsou ve vztahu k poskytnutí ubytování vedlejšími službami.

56 — Viz bod 123 mého stanoviska ve výše uvedené věci RCI Europe.

které odvolatelka provozuje jako podnikatelskou činnost, zjevně není spojen převod práva z jednoho člena na druhého. Podle předkládacího rozhodnutí jsou užívací práva k pevně stanoveným týdenním časovým úsekům dána k dispozici správci, takže zákazník nezískává samotné právo k užívání nemovitosti na časový úsek. Je však třeba poukázat na to, že dohody o užívání nemovitosti na časový úsek obvykle stanoví možnost bezúplatného či úplatného převodu užívacích práv na třetí osobu, čímž je této třetí osobě umožněno se jich také dovolávat [57]. V tomto ohledu je třeba mít za to, že zákazník, který za těchto podmínek získá rekreační ubytování k užívání, se nachází v podobné situaci jako majitel práva k užívání nemovitosti na časový úsek.

105. Kvalifikace jakožto „nájmu" podle čl. 13 části B písm. b šesté směrnice, kterou zde obhajuji, naráží pouze na analýzu vlády Spojeného království, která však podle mého není dostatečně přesvědčivá, neboť vychází výlučně z první transakce, tj. z prodeje práv na přidělení bodů. Vláda Spojeného království tak svou analýzu odůvodňuje například tím, že s touto transakcí zaprvé není spojen převod dostatečně určité nemovitosti a zadruhé že práva na přidělení bodů nejsou v některých případech použita. Tento postoj je však příliš formalistický, neboť předně vychází pouze z jednoho aspektu obchodního modelu společnosti MRL a následně zcela zastírá samotný účel první transakce. Zákazník totiž nabývá práva na přidělení bodů za tím účelem, aby nakonec získal týdenní časový úsek v rekreačním ubytovacím zařízení [58]. Pro účely kvalifikace právní povahy převodu užívání jako „nájmu" je proto lhostejné, že v okamžiku první transakce ještě případně nejsou dostatečně známy zvláštní charakteristiky nemovitosti, protože podmínky užívání jsou smluvním stranám každopádně známy. Tyto podmínky užívání odpovídají, jak již bylo uvedeno [59], definici nájmu, kterou Soudní dvůr vyjádřil v souvislosti s DPH. Proto je třeba analýzu vlády Spojeného království odmítnout.

106. Z toho vyplývá, že ve věci v původním řízení se skutečně jedná o „nájem nemovitosti" ve smyslu tohoto ustanovení. Zbývá odpovědět na otázku, zda se uplatní nějaká odchylka.

57 — Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brusel 2006, s. 48, uvádí, že výměnou nedochází k převodu užívacího práva. Výměnou pouze vznikají závazková práva mezi uživateli navzájem nebo mezi uživateli a podnikem, který spravuje výměnný systém. Kelp, U. (uvedeno v poznámce pod čarou 55, s. 26), se domnívá, že příčinou současného úspěchu výměnných systémů je možnost poskytnout práva k užívání nemovitosti na časový úsek třetím osobám. Majitelé práv k užívání nemovitosti na časový úsek, kteří sami nechtějí využít svého práva, by si v zásadě měli sami najít uživatele. Jedině vložení nemovitosti do výměnného systému, kde se koordinují požadavky majitelů práv, dodává systému „time-sharing" na pružnosti a umožňuje rozšířit okruh potenciálních zákazníků.

58 — Viz bod 75 tohoto stanoviska.

59 — Viz bod 104 tohoto stanoviska.

c) Použitelnost odchylného pravidla stanoveného v čl. 13 části B písm. b) bodu 1 šesté směrnice

107. V projednávané věci si lze představit, že se za jistých okolností uplatní pravidlo, podle něhož je „poskytování ubytování […] v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí“ vyloučeno z osvobození od daně. Ubytování v ubytovacích zařízení, o které tu jde, by se totiž mohlo posuzovat jako „ubytování […] v odvětví s podobnou funkcí“. Zde je třeba vycházet z toho, že čl. 13 část B písm. b) bod 1 šesté směrnice coby odchylku od vlastního osvobození od daně v zásadě nelze vykládat restriktivně, aby se tak mohlo uplatnit pravidlo, podle nějž všechna zdanitelná plnění obecně podléhají dani [60].

108. Použití tohoto odchylného ustanovení by předně v oblasti daňové politiky zajistilo konzistentní uplatnění právní úpravy DPH v projednávané věci, neboť zde zjevně není žádný důvod pro to, aby krátkodobé ubytování v rekreačním ubytovacím zařízení podléhalo jinému daňovému režimu, než je tomu u ubytování v rámci hotelnictví. Jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, může si zákazník v zásadě z obou těchto možností libovolně vybrat. Jestliže by zdanění obratu dosaženého společností MRL bylo vázáno na případné opční právo zákazníka, nebylo by to v souladu se zásadou daňové neutrality, která vyžaduje obecné zdanění všech plnění a rovné zacházení v daňové oblasti [61]. To by bylo na úkor předvídatelnosti uplatňování právní úpravy DPH. Obě služby se navzájem vzhledem k neexistenci opačných údajů sotva liší, a neodůvodňují tedy odlišný daňový režim.

109. Úprava podle čl. 13 části B písm. b) bodu 1 šesté směrnice ukazuje, že vedle ubytování v rámci hotelnictví mohou jednoznačně existovat další odvětví s podobnou funkcí, jež mohou být předmětem DPH, a je třeba poukázat na to, že podle tohoto ustanovení mohou členské státy stanovit další odchylky od tohoto osvobození od daně. Soudní dvůr v rozsudku Blasi [62] prohlásil, že členské státy mají prostor pro uvážení při definování ubytování, které má být zdaněno jakožto odchylka od osvobození pachtu a nájmu nemovitosti podle čl. 13 části B písm. b) bodu 1

60 — Viz rozsudek Blasi (uvedený výše v poznámce pod čarou 42, bod 19), jakož i bod 18 stanoviska generálního advokáta Jacobse v této věci. Dle názoru generálního advokáta vyžaduje pojem „odvětví s podobnou funkcí“ široký výklad, protože má za cíl zajistit, aby bylo zdaněno poskytování dočasného ubytování, které je podobné ubytování v hotelnictví, a které mu tedy potenciálně konkuruje.

61 — Viz bod 101 tohoto stanoviska.

62 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 42.

šesté směrnice [63]. Meze tohoto prostoru pro uvážení jsou dány účelem tohoto ustanovení, kterým je, jedná-li se o poskytování ubytovacích prostor, že zdaňovaná plnění spočívající v poskytování ubytování v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí musejí být odlišena od osvobozených plnění, kterými jsou nájem a pacht nemovitosti. V tomtéž rozsudku přiznal Soudní dvůr členským státům možnost provést čl. 13 část B písm. b) bod 1 šesté směrnice zavedením kritérií, která budou pro účely tohoto odlišení považovat za vhodná [64]. Za vhodné kritérium k odlišení ubytování v rámci hotelnictví (coby zdanitelného plnění) od nájmu ubytovacích prostor (coby plnění osvobozeného) považoval Soudní dvůr kritérium doby ubytování [65].

110. S ohledem na to, že předmětná plnění, tj. ubytování v rekreačních zařízeních a ubytování v rámci hotelnictví, plní v podstatě tutéž funkci, a od prostého nájmu se liší krátkou dobou ubytování, se zdá se přinejmenším zjevné, že tato judikatura musí být na projednávanou věc použita *per analogiam*.

63 — *Ibidem*, bod 21.

64 — *Ibidem*, bod 22.

65 — *Ibidem*, bod 23.

d) Zmocnění obsažené v čl. 13 části B písm. b) druhém pododstavci šesté směrnice

111. V případě, který není nijak nepravděpodobný, že by s ohledem na konkrétní okolnosti případu bylo třeba mít za to, že „podobná funkce“, kterou toto ustanovení vyžaduje, není dána, a to zejména proto, že ubytování v rekreačních zařízeních společnosti MRL v zásadě není spojeno se službami stejného druhu, jaké jsou zákazníkovi poskytovány v hotelu [66], by členským státům každopádně zůstala pravomoc, jak správně uvádí Komise [67] – na základě obecného zmocnění obsaženého v čl. 13 části B písm. b) druhém pododstavci šesté směrnice a na základě prostoru pro uvážení, který je v tomto ustanovení zahrnut – vyloučit z osvobození od daně také nájem nemovitosti. Toto ustanovení jim totiž dovoluje stanovit další případy vyloučené

66 — V závislosti na konkrétních ustanoveních smlouvy. Generální advokát Jacobs ve svém stanovisku předneseném ve věci Blasi (rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 42) připustil, že osoba povinná k dani, která by si například pronajímala na krátkou dobu byt pro rekreační účely, v podstatě plní tutéž funkci jako osoba povinná k dani v rámci hotelnictví a této osobě konkuruje. Zásadní rozdíl mezi tímto typem nájmu a nájmem bytu osvobozeným od daně tkví v dočasné povaze nabízeného ubytování. V každém případě je krátkodobý nájem v zásadě spojen s více souvisejícími službami, jako je příprava lůžkovin a úklid společných částí, nebo dokonce samotných ubytovacích prostor; s těmito službami je navíc spojeno mnohem aktivnější provozování nemovitosti než u dlouhodobého pronájmu, neboť vyžadují rozsáhlejší dohled a správu.

67 — Viz bod 46 písemného vyjádření Komise.

z osvobození nájmu nemovitosti od daně [68]. Právě v tomto smyslu má toto ustanovení ve vztahu k případům, které zákonodárce Společenství vyjmenoval v čl. 13 části B písm. b) bodech 1 až 4 šesté směrnice, samostatný normativní obsah

112. Z výše uvedených úvah vyplývá, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice nebrání členskému státu v tom, aby podrobil dani úplatný nájem ubytovacího prostoru v ubytovacích zařízeních, k nimž se vážou práva třetích osob k užívání nemovitosti na časový úsek, je-li předmětem této hospodářské činnosti krátkodobé ubytování.

D – *Závěr*

113. V souhrnu lze říci, že službu poskytovanou společností MRL, která spočívá v poskytování smluvních práv („práv na přidělení bodů"), na jejichž základě kupující může získat body, které může každoročně použít k získání práva obývat a užívat ubytování na určitý časový úsek v turistických objektech, lze považovat za součást „služeb vztahujících se k nemovitosti" ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (nyní článek 45 směrnice 2006/112).

114. Co se týče určení místa poskytování služeb, je opět zapotřebí rozlišovat podle toho, jaké služby jsou poskytovány výměnou za poplatek za rozšíření práv a za kupní cenu.

115. Místem poskytování služeb uskutečňovaných sdružením, jehož činností je usnadňovat výměnu užívacích práv k ubytování za to, že jeho zákazníci uhradí poplatky za rozšíření práv, je místo, kde se nachází ubytovací zařízení, k němuž se váže právo dotyčného zákazníka k užívání nemovitosti na časový úsek.

116. Místo poskytování služeb spočívajících v prodeji práv na přidělení bodů se určí podle členského státu, v němž má poskytovatel služby ubytovací zařízení v okamžiku, kdy zákazníci nabyli práva na přidělení bodů. Daň musí být vybrána v poměru k dostupným ubytovacím zařízením v dotyčných členských státech.

117. Možnost osvobození od daně musí být připuštěna, víme-li, že výše popsaná služba musí být kvalifikována jako „nájem nemovitosti" ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice [nyní čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112)]. Toto ustanovení však členským státům nebrání v tom, aby tuto službu z osvobození od daně vyloučily.

68 — Viz rozsudky ze dne 15. prosince 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Recueil, s. I-6665, bod 13), a Amengual Far (uvedený výše v poznámce pod čarou 43, bod 10).

VIII – Závěry

118. Vzhledem k výše uvedeným úvahám Soudnímu dvoru navrhuji, aby na předběžné otázky Court od Session odpověděl následovně:

„1. Takovou službu, jako je ta, kterou poskytuje společnost MRL, a která spočívá v poskytování smluvních práv (‚práv na přidělení bodů'), na jejichž základě může kupující získat body, které může každoročně použít k získání práva obývat a užívat ubytování na určitý časový úsek v turistických objektech společnosti MRL, je nutno považovat za součást ‚služeb vztahujících se k nemovitosti' ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (nyní článek 45 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty).

2. Ve vztahu k ‚poplatkům za rozšíření práv' je místem poskytování služeb místo, kde se nachází ubytovací zařízení, k němuž se vážou práva dotyčného člena k užívání nemovitosti na časový úsek. Ve vztahu ke ‚kupní ceně' se místo poskytování služeb určí podle členského státu, v němž poskytovatel služeb spravuje ubytovací zařízení v okamžiku, kdy zákazníci nabyli práva na přidělení bodů. Daň musí být vybrána v poměru k dostupným ubytovacím zařízením v dotyčných členských státech.

3. Výše popsaná služba musí být kvalifikována jako ‚nájem nemovitosti' ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice [nyní čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112)]. Toto ustanovení však nebrání členským státům v tom, aby tuto službu z osvobození od daně vyloučily."