NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
VERICA TRSTENJAK
prednesené 7. septembra 2010[1]

Obsah

I — Úvod ..... I - 13186

II — Právny rámec ..... I - 13186

III — Skutkový stav ..... I - 13189

IV — Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky ..... I - 13193

V — Konanie pred Súdnym dvorom ..... I - 13195

VI — Hlavné tvrdenia účastníkov konania ..... I - 13195

A — O charakteristike sporných služieb ..... I - 13195

B — O mieste zdanenia a možnosti oslobodenia ..... I - 13197

VII — Právne posúdenie ..... I - 13200

A — Úvodné pripomienky ..... I - 13200

1. Potreba jednotného určenia miesta plnenia ..... I - 13200

2. Základné zásady ustanovení týkajúcich sa miesta plnenia ..... I - 13201

3. Potreba preformulovať prejudiciálne otázky ..... I - 13202

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

B — O klasifikácii sporných služieb a miesta plnenia ..... I - 13203

1. Potreba synalagmatického vzťahu ..... I - 13203

2. Rôzne typológie odplaty ..... I - 13203

3. Posúdenie jednotlivých plnení z hľadiska DPH ..... I - 13204

a) Bonifikačné poplatky ..... I - 13204

i) Klasifikácia relevantného plnenia ..... I - 13204

ii) Určenie miesta plnenia ..... I - 13205

b) Poplatky za nákup ..... I - 13206

i) Klasifikácia relevantnej služby ..... I - 13206

ii) Určenie miesta plnenia ..... I - 13207

— Prvý prístup: súvislosť s osobitným inventárnym súpisom nehnuteľností ..... I - 13208

Potreba priamej súvislosti s nehnuteľnosťou ..... I - 13208

Priama súvislosť medzi poskytnutím plnenia a odmenou .. I - 13209

Návrh ..... I - 13210

— Druhý prístup: odkaz na okamih výmeny bodov ..... I - 13210

Tvrdenia v prospech tohto prístupu ..... I - 13210

Tvrdenia proti tomuto prístupu ..... I - 13212

Návrh ..... I - 13213

c) O možnosti pobytu v hoteloch ..... I - 13214

d) Nemožnosť takej klasifikácie, akou je členstvo v Klube ..... I - 13214

e) Čiastočný návrh ..... I - 13215

C — O možnosti oslobodenia od dane ..... I - 13216

1. Sprostredkovanie ubytovania v hoteloch prevádzkovaných MRL ..... I - 13216

2. Sprostredkovanie ubytovania v nehnuteľnostiach, na ktorých viaznu časovo obmedzené užívacie práva tretích osôb ..... I - 13216

a) Všeobecné úvahy o oslobodeniach a o výnimkách v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice ..... I - 13216

b) Pojem „prenajímanie nehnuteľného majetku“ ..... I - 13217

c) Uplatniteľnosť režimu výnimiek upraveného v článku 13 B písm. b) bode 1 ..... I - 13220

d) Význam právomoci podľa článku 13 B písm. b) druhého odseku ..... I - 13221

D — Návrh ..... I - 13222

VIII — Návrh ..... I - 13223

I — Úvod

1. Svojím návrhom na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES [2] škótsky Court of Session (ďalej len „vnútroštátny súd“) predkladá Súdnemu dvoru Európskej únie niekoľko otázok týkajúcich sa výkladu článku 9 ods. 2 a článku 13 B písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“) [3].

2. Prejudiciálne otázky sa týkajú správneho zaradenia určitých služieb poskytovaných v rámci predaja práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností na účely DPH a určenia kritérií na zistenie miesta plnenia týchto služieb na daňové účely. Návrh na začatie prejudiciálneho konania vychádza zo sporu medzi Macdonald Resorts Limited (ďalej len „MRL“) – spoločnosťou so sídlom v Spojenom kráľovstve, ktorá okrem iného vykonáva činnosť predaja práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností – a Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (britský daňový úrad; ďalej len „Commissioners“) vo veci zdanenia určitých výnosov, ktoré tento podnik dosahuje na základe sprostredkovania za odplatu a na základe osobitného systému bodov, týkajúceho sa práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností.

3. Toto konanie má určité spoločné znaky s vecou RCI Europe, o ktorej Súdny dvor rozhodol rozsudkom z 3. septembra 2009 [4]. Súvisí to najmä so skutočnosťou, že aj v tomto prípade ide o daňové zaradenie plnení súvisiacich s predajom práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností. Medzi týmito dvoma vecami sú však zjavné rozdiely, ktoré závisia najmä od podmienok ponuky MRL. Konštatovania Súdneho dvora v rozsudku RCI Europe preto budú môcť maximálne slúžiť ako východisko právnej analýzy tejto veci.

II — Právny rámec

4. Šiesta smernica upravuje pravidlá určenia miesta zdaniteľných plnení. Táto smernica bola nahradená smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme

2 — Prejudiciálne konanie je teraz upravené v súlade s ustanoveniami Lisabonskej zmluvy, ktorou sa mení a dopĺňa Zmluva o Európskej únii a Zmluva o založení Európskeho spoločenstva, podpísanej v Lisabone 13. decembra 2007 (Ú. v. EÚ C 306, s. 1), v článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

3 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

4 — Rozsudok RCI Europe, C-37/08, Zb. s. I-7533.

dane z pridanej hodnoty [5], ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007; ustanovenia, ktoré sú relevantné v tejto veci, boli vo veľkom rozsahu prevzaté takmer nezmenené.

5. Článok 9 ods. 1 šiestej smernice [6] stanovuje toto všeobecné pravidlo:

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

6. Článok 9 ods. 2 šiestej smernice [7] upravuje niekoľko osobitných pravidiel. Podľa písmena a) tohto ustanovenia tak „miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, vrátane služieb realitných agentov a expertov a služieb zameraných na prípravu a koordináciu konštrukčných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov alebo firiem zabezpečujúcich dozor na stavbách, bude miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza".

Článok 10 ods. 1 a 2 šiestej smernice [8] znejú:

„1.

a) Pojem ‚zdaniteľný prípad [zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*]' predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňového nároku [daňovej povinnosti – *neoficiálny preklad*].

b) ‚Daňová povinnosť' vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť.

2. Zdaniteľný prípad [zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*] a daňová povinnosť vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby. Dodávky tovaru, ktoré nie sú uvedené v článku 5(4) b) a poskytovanie služieb, z ktorých vyplývajú následné účtovné výkazy alebo platby, sa budú považovať za ukončené v okamihu, keď skončí obdobie, ku ktorému prislúcha takýto účtovný výkaz alebo platba. Členské štáty môžu v určitých prípadoch upraviť, že trvalé dodávky tovarov a poskytovanie

5 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

6 — Zodpovedá článku 43 smernice 2006/112.

7 — Zodpovedá článku 45 smernice 2006/112.

8 — Zodpovedá článkom 62 až 66 smernice 2006/112.

služieb, ktoré sa uskutočnili tak, že prekročia časové obdobie, sa považujú za ukončené najmenej v intervale jedného roka.

Ak sa však má platba uskutočniť na účet pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služieb, daňový nárok vznikne po prevzatí platby.

Napriek predchádzajúcim ustanoveniam platí, že členské štáty môžu zabezpečiť, aby sa daň dala vybrať za určité plnenia alebo za určité kategórie osôb podliehajúcich dani buď:

— najneskôr do vystavenia faktúry, alebo

— najneskôr do prevzatia čiastky ceny, alebo

— v rámci stanoveného obdobia odo dňa vzniku zdaniteľného prípadu [zdaniteľného plnenia – *neoficiálny preklad*], ak sa nevystaví faktúra ani dokument slúžiaci ako faktúra, alebo ak sa vystaví neskoro.“

7. Článok 13 B šiestej smernice [9] znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

…

b) prenajímanie nehnuteľného majetku s výnimkou:

1. poskytovania ubytovania, podľa definície v zákonoch členských štátov, v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou, vrátane poskytovania ubytovania v prázdninových táboroch alebo na miestach určených na stanovanie,

2. prenajímanie budov a priestorov na parkovanie vozidiel,

9 — Zodpovedá článku 135 ods. 1 a 2 smernice 2006/112.

3. prenajímanie trvalo inštalovaných zariadení a strojov,

4. prenajímanie sejfov [bezpečnostných schránok – *neoficiálny preklad*].

Členské štáty môžu aplikovať nasledujúce výnimky na rozsah platnosti [môžu stanoviť ďalšie výnimky z pôsobnosti – *neoficiálny preklad*] tohto oslobodenia od dane".

III — Skutkový stav

8. MRL je súkromnou spoločnosťou zaregistrovanou v Škótsku (Spojené kráľovstvo). MRL vykonáva podnikanie v predaji práv časovo obmedzeného užívania nehnuteľností (timesharing), ktoré sa nachádzajú v Spojenom kráľovstve a v Španielsku, spolu s poskytovaním údržby nehnuteľností a ostatnými súvisiacimi službami. MRL prevádzkuje mnohé turistické strediská v oboch štátoch a hotelovú sieť v Spojenom kráľovstve. Commissioners sú orgánmi v Spojenom kráľovstve zodpovednými za výber DPH.

9. Až do roku 2003 sa práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, predávané MRL vzťahovali na pevne stanovené týždne: zákazníci MRL mu platili za právo obývať špecifikovanú nehnuteľnosť počas špecifikovaného časového obdobia, obvykle jedného alebo dvoch týždňov v každom roku, počas dlhšej alebo neobmedzenej doby. Zákazníci sa stávali zodpovednými za platenie každoročných poplatkov na údržbu. MRL účtoval DPH na úhradu prijatú od zákazníkov, ktorí kupovali určené týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností na základe miesta, kde sa dotknutá nehnuteľnosť nachádzala, a veku relevantnej nehnuteľnosti. Preto ak sa nehnuteľnosť nachádzala v Spojenom kráľovstve a nebola staršia než tri roky, platila sa DPH v štandardnej výške. Ak sa nehnuteľnosť nachádzala v Spojenom kráľovstve a mala aspoň tri roky, s plnením sa zaobchádzalo ako s oslobodeným od DPH. Toto zaobchádzanie bolo v súlade s výkladom Commissioners k uplatňovaniu zákona o DPH na plnenia určených týždňov nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností. Pokiaľ sa nehnuteľnosť nachádzala v Španielsku, s plnením sa zaobchádzalo ako s plnením mimo pôsobnosti DPH v Spojenom kráľovstve a uplatňovala sa príslušná španielska daň. Britská alebo španielska DPH na poplatky na údržbu sa podľa okolností účtovala v Spojenom kráľovstve alebo v Španielsku.

10. V októbri 2003 MRL zaviedol nový produkt v oblasti timeshare „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (ďalej len „Možnosti"). Z dôvodu zavedenia Možností MRL zriadil klub nazývaný „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (ďalej len „Klub"), neziskové združenie bez právnej subjektivity, ktoré sa riadi písomnými stanovami, s hlavným cieľom „zabezpečiť pre členov práva rezervovať si dovolenkové ubytovanie a iné vedľajšie výhody na špecifikované obdobia v každom roku počas 30-ročného obdobia ďalej uvedeného v podmienkach Schémy, ako je definované týmito stanovami".

11. Z uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že stanovy Klubu a zmluvy s nimi spojené sú zložitými dokumentmi, ktorých hlavné znaky sú:

i) Klub bol založený na dobu 30 rokov od 3. októbra 2003, teda do 2. októbra 2033.

ii) Stanovy a nižšie uvedené práva členov a pripojené zmluvy sa riadia zákonmi Škótska.

iii) MRL je podľa stanov zakladajúci člen s právomocou na vedenie podnikania a záležitostí Klubu, prevádzkovanie schémy a všetkých záležitostí, ktoré bude považovať za potrebné na tento účel, a so zodpovednosťou za ne.

iv) Každý člen má nárok na jeden volebný hlas za každé právo na body, na ktoré má nárok.

v) Ako zakladajúci člen MRL vymenuje správcu a prevedie na neho v októbri alebo okolo októbra 2003 svoje práva a nároky na všetky nepredané týždne časovo obmedzeného užívania nehnuteľností (nepredané timeshare weeks), ktoré sú v jeho inventárnom súpise ubytovania. Podľa stanov sa MRL stane oprávneným na „práva na body“. Tieto „práva na body“ (spolu s právami týkajúcimi sa akéhokoľvek ubytovania následne prevedeného zo strany MRL na správcu) sú dostupné na predaj zo strany MRL riadnym členom. Koncept „práv na body“ je vysvetlený v pododseku vii) nižšie.

vi) Zákazníci MRL, ktorí požiadali o vstup a ktorí spĺňajú relevantné podmienky pre členstvo, sa stávajú riadnymi členmi programu Možností. Získavajú práva na body buď nákupom od MRL (ako je uvedené vyššie), alebo deponovaním práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností na určené týždne u správcu [ako je vysvetlené v pododseku viii) nižšie].

vii) Stanovy uvádzajú, že MRL prideľuje hodnotu všetkým týždňom časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, ktoré členovia môžu využívať. Hodnoty sú vyjadrené ako určitý počet bodov určený v závislosti od lokalizácie, štandardu a typu ubytovania a ročného obdobia.

Členom je každý rok pridelený kredit s počtom bodov podľa ich práv na body. Môžu ich v uvedenom roku využiť obývaním ubytovania podľa ich výberu a po zvolenú dobu, až do hodnoty ich bodov. Výraz „práva na body“ znamená oprávnenie členov na to, aby im každý rok bol pridelený kredit s bodmi, tak aby mohli vykonávať svoje práva na užívanie ubytovania počas roka. Právo členov na využitie bodov podlieha dostupnosti ubytovania v čase a v turistickom stredisku v ktorom by sa chceli zdržiavať.

viii) Za nadobudnutie členstva v Klube Možností sa pri vstupe neplatí žiadny členský poplatok, ale pri požiadaní o zapojenie do Možností musí nový riadny člen získať práva na body. Môže to urobiť dvoma spôsobmi. Môže jednak nakúpiť práva na body od MRL (aktuálne za 2,50 GBP za bod, čo z času na čas podlieha reklamným zľavám). Nákup je vykonaný zákazníkom, ktorý vstupuje do „Zmluvy o predaji bodov“ s MRL. Môže tiež získať právo na body výmenou za 1. deponovanie práv na týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, ktoré predtým nadobudol od MRL u správcu, a 2. za zaplatenie „bonifikačného poplatku“. Druhá z týchto metód nadobudnutia práv na body môže byť vykonaná jedným z dvoch spôsobov. Dovtedajší držiteľ práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľnosti MRL môže vložiť svoju nehnuteľnosť do programu Možností uzatvorením „bonifikačnej zmluvy“ s MRL, získavajúc tým práva na body týkajúce sa tohto timeshare podielu. Alternatívne člen, ktorý má záujem a ktorý ešte nevlastní týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností môže s MRL uzavrieť „Predajnú a bonifikačnú zmluvu“, čím súčasne nakupuje týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností a vkladá ich do programu Možností. Členovia, ktorí uzavreli niektorú z týchto zmlúv, sú označovaní ako „bonifikovaní členovia“. Takéto osoby sú osobitným druhom riadnych členov. Bonifikovaný člen si ponecháva právo, ktoré môže vykonať počas prvých dvoch mesiacov každého roka, rozhodnúť sa použiť svoj nárok na týždne časovo obmedzeného užívania nehnuteľností v tomto roku. Ak sa tak nerozhodne, je mu udelený kredit s príslušným počtom bodov, ktoré môže použiť pri inom ubytovaní z ponuky Možností porovnateľnej hodnoty a jeho týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, ktoré boli deponované u správcu, sa stávajú dostupnými pre použitie akýmikoľvek inými členmi, ktorí sa môžu rozhodnúť uplatniť svoje body na zabezpečenie využitia ubytovania počas týchto týždňov.

ix) Navyše riadni členovia súhlasia s platením každoročných poplatkov za správu zodpovedajúcich ich právam na body, ako aj poplatkov za transakciu za rezervovanie ubytovania, keď si uplatňujú body. Platba sa vykonáva v prospech MRL v Škótsku.

x) Dodatočné práva na body si môžu riadni členovia kúpiť od MRL kedykoľvek.

xi) Stanovy uvádzajú, že MRL môže pre členov zariaďovať výmenu bodov za ubytovanie v hoteloch prevádzkovaných MRL alebo za iné výhody. V praxi MRL zariadil, že namiesto uplatnenia bodov na obývanie ubytovania určeného na časovo obmedzené užívanie majú členovia nárok žiadať až 10 mesiacov vopred o výmenu bodov za ubytovanie na obdobie troch, štyroch alebo siedmich nocí v jednom zo 70 hotelov, podľa dostupnosti. Počet bodov požadovaný za rezervovanie sa odlišuje podľa špecifickej klasifikácie, v ktorej je zúčastňujúci sa hotel zaradený. Po prijatí rezervácie sa MRL stáva zodpovedným voči hotelu za náklady ubytovania.

xii) Stanovy uvádzajú, že členovia môžu, ak o to požiadajú, sporiť body nevyužité v jednom roku, aby ich použili v nasledujúcom roku. Môžu usporiť celý nárok na body, ak je žiadosť podaná nie neskôr, než deväť mesiacov pred koncom plynúceho roka, a až 50 % je možné usporiť, ak je žiadosť podaná v období medzi deviatimi a tromi mesiacmi pred koncom roka.

xiii) Stanovy uvádzajú, že členovia si môžu do troch mesiacov pred koncom roka požičať body z budúcoročného nároku, keď robia rezerváciu vyžadujúcu počet bodov, ktorý prevyšuje ich práva na body za plynúci rok. Aby tak mohli urobiť, musia zaplatiť predpokladané budúcoročné poplatky za správu v čase, keď robia rezerváciu.

xiv) Stanovy tiež uvádzajú, že MRL môže pre členov zariadiť, aby mali prístup k členstvu v externom výmennom programe práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností (teda programe prevádzkovanom treťou stranou). MRL nadviazal styky s jedným z takýchto programov, známym ako Interval International. Vstupom do Možností člen získava bez osobitnej úhrady dvojročné členstvo v Interval International. Po tom členovia môžu pokračovať ako členovia Interval International na základe samostatných dohôd a na svoje vlastné náklady. Členstvo v Interval International oprávňuje členov Klubu na výmenu týždňov časovo obmedzeného užívania nehnuteľností v rámci Možností, za ktoré uplatnili svoje

body v ktoromkoľvek roku, za ubytovanie, ktoré sprístupnia iní členovia Interval International. Podľa stanov je MRL oprávnený ukončiť alebo zmeniť akékoľvek pričlenenie k externému programu časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, ktoré dohodol.

xv) MRL má právo kedykoľvek z Možností odstrániť ktorýkoľvek z týždňov časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, ktoré previedol na správcu [pozri pododsek v) vyššie]. MRL je však povinný zabezpečiť, aby existoval vždy dostatok ubytovania dostupného na uspokojenie súhrnu práv na body, ktoré obhospodaruje MRL a riadni členovia. MRL má tiež právo určiť a meniť bodové triedenie ubytovania a opätovne stanovovať ocenenie bodov a práv na body zvyšovaním alebo znižovaním ich počtu, zachovávajúc ich vzájomný súlad a hodnotu.

IV — Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

12. Konanie vo veci samej sa týka správnej charakteristiky poskytovania služieb, ktoré MRL vykonáva v rámci svojej činnosti týkajúcej sa práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, na účely DPH. Okrem toho je sporné miesto plnenia týchto služieb.

13. Spor vznikol na základe uznesenia Commissioners z marca 2004 o tom, že s plneniami práv na body sa má zaobchádzať ako so zdaniteľným poskytnutím výhod, ktoré vyplývajú z členstva v Klube. Commissioners tiež rozhodli, že miestom plnenia bolo Spojené kráľovstvo.

14. MRL podal proti rozhodnutiu Commissioners odvolanie na Value Added Tax Tribunal v Edinburgu (príslušný súd v oblasti DPH v Edinburgu, ďalej len „VAT Tribunal“). Dňa 24. apríla 2006 VAT Tribunal vykonal dokazovanie, zohľadnil vyhlásenie o skutočnostiach, ktoré nie sú sporné, predložené účastníkmi konania, a ústne vyjadrenia podané účastníkmi konania. Dňa 16. júna 2006 VAT Tribunal vyhlásil rozsudok, ktorým bolo odvolanie MRL zamietnuté.

15. MRL v nadväznosti na to podal odvolanie na vnútroštátny súd, ktorý po vypočutí účastníkov konania rozhodol, že sa obráti na Súdny dvor Európskych spoločenstiev, aby rozhodol o týchto otázkach:

„1. Keď MRL v súlade s ustanoveniami stanov Klubu a zmlúv s nimi spojenými poskytuje zmluvné práva (‚práva na body‘), ktoré oprávňujú nadobúdateľa na body, ktoré môže každoročne uplatniť na obývanie a využívanie ubytovania v turistických strediskách MRL s časovo

obmedzeným užívaním nehnuteľností, má sa toto plnenie charakterizovať:

a) ako prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice o DPH [teraz článok 135 ods. 1 písm. l) smernice 2006/112], alebo

b) ako členstvo v Klube alebo

c) inak?

2. Má na odpoveď na prvú otázku vplyv skutočnosť, že:

a) v niektorých prípadoch sú zmluvné práva získané výmenou za to, že zákazník u MRL deponuje už existujúce práva na obývanie, ktorými disponuje k ubytovaniu v režime časovo obmedzeného užívania nehnuteľnosti na konkrétnom mieste na jeden alebo viac určených týždňov?

b) zákazník sa môže každý rok rozhodnúť neuplatniť svoj bodový nárok za uvedený rok v celom rozsahu alebo čiastočne na žiadne z práv na obývanie a namiesto toho sa môže rozhodnúť zvýšiť svoj bodový nárok v nasledujúcom roku alebo za zmluvných podmienok schémy, môže v každom roku zvýšiť svoj ročný nárok ‚požičaním si' zo svojho nároku na body v nasledujúcom roku;

c) nehnuteľnosti, ktoré vytvárajú súbor ubytovacích zariadení, sa môžu medzi časom, keď boli práva na body získané, a časom, keď boli body uplatnené na právo obývať nehnuteľnosť, meniť;

d) počet bodov, na ktoré má zákazník každoročne nárok, môže poskytovateľ v súlade so zmluvnými podmienkami schémy meniť;

e) odvolateľ môže z času na čas pre držiteľov práv na body zariadiť, aby mali prístup k externým výmenným programom na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností;

f) odvolateľ môže z času na čas pre držiteľov práv na body zariaďovať výmenu ich bodov za ubytovanie

v hoteloch prevádzkovaných odvolateľom alebo za iné výhody poskytované odvolateľom?

3. Keď zdaniteľná osoba poskytuje služby opísané v otázkach 1 a 2 vyššie,

a) ide o ‚služby súvisiace s nehnuteľným majetkom' v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice o DPH (teraz článok 45 smernice 2006/112)?

b) pokiaľ je odpoveď na otázku 3.a) kladná, ako sa má určiť miesto plnenia za okolností, keď členovia Klubu môžu uplatňovať svoje zmluvné práva, obývajúc ubytovanie v režime časovo obmedzeného užívania nehnuteľností vo viac než v jednom členskom štáte, pričom v čase plnenia nie je známe, ktoré ubytovanie bude takýmto spôsobom obývané?"

V — Konanie pred Súdnym dvorom

16. Uznesenie o návrhu na začatie prejudiciálneho konania z 10. júla 2009 bolo do kancelárie Súdneho dvora doručené 14. júla 2009.

17. MRL, vlády Spojeného kráľovstva, Portugalskej republiky, Helénskej republiky, ako aj Komisia predložili písomné pripomienky v lehote stanovenej v článku 23 Štatútu Súdneho dvora.

18. Na pojednávaní 10. júna 2010 zástupcovia MRL, splnomocnení zástupcovia vlády Spojeného kráľovstva a Helénskej republiky, ako aj splnomocnený zástupca Komisie, predložili svoje pripomienky.

VI — Hlavné tvrdenia účastníkov konania

19. Návrh na začatie prejudiciálneho konania vo svojom logickom zmysle rozdeľuje prejudiciálne otázky na dva tematické okruhy. Prvý tematický okruh sa týka správnej charakteristiky plnení poskytovaných MRL, ako aj zistenia relevantných kritérií na účely takéhoto posúdenia. Druhý tematický okruh sa týka otázky, či sa môže uplatniť oslobodenie ustanovené pre prenajímanie nehnuteľností.

A — *O charakteristike sporných služieb*

20. Podľa MRL služby, ktoré poskytuje na základe systému bodov, na základe ktorého získava nadobúdateľ možnosť vymeniť právo na body s právami na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, sa posudzujú rovnako ako prenájom v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice. Subsidiárne uvádza, že tieto plnenia by sa mohli posudzovať ako služby súvisiace s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ale nikdy nie ako služby, ktoré poskytuje Klub.

21. Portugalská vláda sa domnieva, že pokiaľ člen zaplatí dovolenkovému Klubu, ktorého je členom, určitú sumu peňazí alebo prevedie právo časovo obmedzeného užívania nehnuteľnosti za určité množstvo bodov, táto suma peňazí alebo toto právo predstavujú odmenu za službu, ktorá má odplatný charakter a spočíva v ubytovaní v ubytovacom zariadení bez ohľadu na to, či je vo vlastníctve tohto Klubu alebo tretej osoby, ktorá mu účtuje za hotelové služby.

22. Grécka vláda sa domnieva, že sporné služby poskytnuté na základe systému bodov, na základe ktorého získava nadobúdateľ možnosť vymeniť práva na body s právami na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, sa má posudzovať podľa článku 13 B písm. b) bodu 1 šiestej smernice ako poskytovanie ubytovania, podľa definície v zákonoch členských štátov, v [hotelovom] sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou a naopak nevedie k činnosti prenajímania, ktorá je predmetom oslobodenia.

23. Podľa vlády Spojeného kráľovstva sa článok 13 B písm. b) šiestej smernice nevzťahuje na predmetné plnenie. Táto vláda považuje za potrebné prijať reštriktívny výklad v súlade so zásadami vychádzajúcimi z judikatúry a s požiadavkami, ktoré kladie systém DPH. Tieto zásady by sa mali používať najmä, pokiaľ ide o pojem prenájímanie nehnuteľného majetku. Pokiaľ ide o prenajímanie, Súdny dvor uviedol, že takéto plnenie je charakteristické skutočnosťou, že prenajímateľ nehnuteľnosti prenecháva nájomcovi za nájomné a na dohodnutú dobu, právo užívať jeho majetok s tým, že sú vylúčené iné osoby. Pokiaľ ide o zásady vypracované judikatúrou, Spojené kráľovstvo zdôrazňuje, že na účely posúdenia charakteru zdaniteľného plnenia je potrebné prihliadať na všetky súvisiace okolnosti. Pokiaľ ide o prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej, vláda Spojeného kráľovstva spochybňuje, že obchodný model, ktorý prijal MRL, sa môže posudzovať rovnako ako prenajímanie nehnuteľného majetku, pričom v tejto súvislosti uvádza, že v okamihu kúpy bodov nie je možné zistiť ani miesto ubytovania, ani jeho dĺžku, a tiež nie právo na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností. Keďže v danom okamihu nie je zmluvným stranám známy druh ubytovania, kúpa bodov nemá

žiadny prvok, ktorý by súvisel s osobitnou nehnuteľnosťou.

24. Vláda Spojeného kráľovstva preto dospela k takému záveru, že na prvú prejudiciálnu otázku uvedenú v písmene a) je potrebné odpovedať záporne a že v tomto prípade plnením, ktoré podlieha DPH, je poskytovanie služieb poskytnuté v rámci pričlenenia k určitému Klubu.

25. Podľa Komisie odplata za poskytnutie služieb, ktorá spočíva v sprostredkovaní výmeny medzi právami na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností a právami na body, sa nemôže považovať za odplatu zaplatenú v súvislosti s pričlenením k určitému Klubu. Zákazník neplatí za to, aby sa stal členom v Klube, ale za to, aby mal právo každý rok užívať nehnuteľnosti patriace MRL, na ktorých viaznu práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností. Z toho vyplýva, že miesto plnenia sporných služieb sa má posudzovať z hľadiska týchto výhod.

26. Komisia sa domnieva, že pokiaľ sa práva na body vymieňajú s právami na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, je viditeľná dostatočne priama súvislosť s určitou nehnuteľnosťou. V zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice výnos z takého plnenia služieb podlieha DPH v mieste, v ktorom sa nehnuteľnosť nachádza; z toho vyplýva, že miesto nehnuteľnosti, ktorá sa prenecháva k dispozícii držiteľovi práv na body sa má považovať za miesto plnenia.

27. Komisia dospela k záveru, že sprostredkovanie týkajúce sa práv na body v súvislosti s takým systémom, aký prevádzkuje MRL, by malo podliehať rovnakému režimu DPH, akému podlieha poskytovanie služieb, ktoré predpokladá výmenu práv na body. Výmena práv na body na účely použitia určitého nehnuteľného majetku, na ktorom viaznu práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností alebo na účely pobytu v hoteli, predstavuje poskytovanie služieb v súvislosti s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

B — *O mieste zdanenia a možnosti oslobodenia*

28. MRL tvrdí, že poskytovanie služieb opísané v prvej a druhej prejudiciálnej otázke je poskytovaním služieb „súvisiacich s nehnuteľným majetkom“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice. V súvislosti s treťou prejudiciálnou otázkou pod písmenom b) sa MRL domnieva, že miesto poskytovania služieb sa má posudzovať rozdielne podľa toho, či ide o plnenie poskytované za to, že sa zaplatí „bonifikačný poplatok“, alebo ide o kúpu práv na body.

29. MRL navrhuje, aby sa v prvom prípade miesto plnenia určilo tak ako v rozsudku RCI Europe, ako miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, ku ktorej má dotknutý člen právo

časovo obmedzeného užívania nehnuteľností. V druhom prípade – uvádza MRL – nehnuteľným majetkom, s ktorým súvisí služba, je celý inventárny súpis nehnuteľností, ktorým disponuje MRL v okamihu predaja práv na body v rozsahu, v akom sa prevádzajú na správcu, ktorý má prevádzkovať zverené týždne časovo obmedzeného užívania nehnuteľností.

30. Keďže sa nehnuteľnosti patriace MRL nachádzajú v dvoch členských štátoch (v Španielsku a Spojenom kráľovstve), bolo by vhodné rozdeliť ich. MRL preto navrhuje zaviesť metódu delenia na základe hodnoty majetku akumulovaného vo forme nehnuteľností v oboch členských štátoch v okamihu predaja práv na body. Táto metóda nemá charakter novinky a situácia je porovnateľná s tou, v ktorej sa nachádza realitný agent so sídlom v Spojenom kráľovstve a ktorý predáva inventárny súpis nehnuteľností nachádzajúcich sa čiastočne v Spojenom kráľovstve a čiastočne v Španielsku. Mohol by predať celý inventárny súpis jedinému nadobúdateľovi za celkovú cenu. V takom prípade by bol realitný agent povinný predložiť daňové priznanie v oboch štátoch, pričom by musel vyváženým spôsobom rozdeliť získanú protihodnotu.

31. Portugalská vláda sa domnieva, že skutočnosť, že platby sa uskutočňujú, alebo práva sa prevádzajú ešte skôr, než zákazník určí predmetné ubytovacie zariadenie, nemôže žiadnym spôsobom ovplyvniť miesto zdanenia. Prvky, ktoré charakterizujú skutočnosť, ktorá je dôvodom dane, čiže prvky, ktoré charakterizujú budúce poskytovanie služieb, sa zistia len po určení ubytovacieho zariadenia, v ktorom má zákazník v úmysle uskutočniť pobyt. Len od tohto okamihu môže MRL pristúpiť k úplnému zaradeniu sporného plnenia na daňové účely a k výpočtu príslušnej dane. S prihliadnutím na to, že služba by sa mala považovať za poskytnutú až po určení dotknutého ubytovacieho zariadenia, v ktorom sa uskutoční poskytovanie služieb ubytovania, neexistuje pochybnosť o mieste plnenia.

32. Taká charakteristika sporných plnení, ktorá tak, ako sa navrhuje, prihliada jednak na právnu povahu poskytnutých služieb, ako aj na miesto, kde tieto služby podliehajú dani, zaručuje, že plnenie sa v skutočnosti zdaňuje v mieste, kde sa spotrebuje. Naopak, iná charakteristika – a v zásade charakteristika podľa britských orgánov – by bránila tomu, aby sa výnosy pochádzajúce z týchto služieb ubytovania zdaňovali v členskom štáte, v ktorom boli skutočne poskytnuté a využité.

33. Portugalská vláda preto dospela k záveru, že na tretiu prejudiciálnu otázku pod písmenami a) a b) sa má odpovedať v tom zmysle, že podľa článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice miestom poskytovania služieb uskutočňovaných MRL je miesto, kde sa nachádza príslušné ubytovacie zariadenie, pričom miesto zdanenia sa dá určiť a daň sa môže vymáhať až vtedy, keď sú známe všetky prvky, ktoré charakterizujú skutočnosť, ktorá je dôvodom dane, a teda ubytovacie zariadenie, kde sa ubytuje zákazník.

34. Podľa gréckej vlády neexistuje žiadna pochybnosť o tom, že práva na časovo

obmedzené užívanie nehnuteľností sú práva súvisiace s majetkom, ani o tom, že činnosť sprostredkovania a priznanie možnosti pristúpiť k výmene práv sú poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľnosťou, ako uviedol Súdny dvor v bode 39 rozsudku RCI Europe. Z toho vyplýva, že na tretiu prejudiciálnu otázku pod písmenom a) je potrebné odpovedať v tom zmysle, že služby poskytované zdaniteľným subjektom a opísané v prvých dvoch otázkach sú službami súvisiacimi s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 šiestej smernice.

35. Grécka vláda navrhuje, aby sa na tretiu prejudiciálnu otázku pod písmenom b) odpovedalo v tom zmysle, že pokiaľ môžu členovia Klubu využívať svoje zmluvné práva tak, že používajú turistické stredisko s časovo obmedzeným užívaním nehnuteľností, ktorého totožnosť nie je známa v okamihu poskytovania služby, miestom poskytovania služieb opísaných v prvej a druhej otázke je v zmysle článku 9 ods. 1 šiestej smernice miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.

36. Podľa vlády Spojeného kráľovstva priznanie práv na body nepredstavuje takú dostatočnú súvislosť s nehnuteľným majetkom, ktorá by umožnila uplatniť článok 9 ods. 2 šiestej smernice. Samotná skutočnosť, že dotknutý nehnuteľný majetok nie je známy a môže tiež nepatriť do inventárneho súpisu MRL v okamihu priznania práv na body, preukazuje, že väzba medzi týmto poskytovaním služieb a nehnuteľnosťou, ktorá sa má napokon použiť, nestačí. Tento predpoklad potvrdzuje aj skutočnosť, že držiteľ práv na body sa môže rozhodnúť, že ich použije alebo vymení za iné výhody. Uviesť, že článok 9 ods. 2 šiestej smernice nie je uplatniteľný, by nebolo nerozumné o to viac, že medzi priznaním práv na body a následným užívaním nehnuteľností nie je dostatočná súvislosť. Na tretiu prejudiciálnu otázku pod písmenom a) je preto potrebné odpovedať záporne.

37. Podľa vlády Spojeného kráľovstva nie je možné vidieť paralely medzi predmetnou vecou a vecou RCI Europe. Na rozdiel od uvedeného prípadu nie je cieľom, ktorý sleduje MRL poskytovaním svojich služieb, vytvorenie mechanizmu výmeny práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, ktoré už existujú. Prístup ku komplexu turistických zariadení sa neponúka – ako vo veci RCI Europe – ako doplnkový prvok, ale je to skutočne a naozaj naopak, vzhľadom na to, že tento prístup je jediným cieľom hospodárskej činnosti MRL.

38. Vláda Spojeného kráľovstva navrhuje, aby sa na tretiu prejudiciálnu otázku pod písmenom a) odpovedalo záporne, a aby sa preto nepreskúmavala tretia prejudiciálna otázka

pod písmenom b). Predsa však uvádza, že ťažkosti opísané v tejto prejudiciálnej otázke potvrdzujú nedostatok akejkoľvek súvislosti medzi priznaním práv na body na jednej strane a následného užívania ubytovania, čím sa preukazuje, že uplatňovanie článku 9 ods. 1 šiestej smernice vedie k jasnému a rozumnému výsledku, ku ktorému by nebolo možné dospieť na základe uplatnenia článku 9 ods. 2.

39. Komisia uvádza, že je v prospech uplatňovania článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, keďže nachádza dostatočne priamu súvislosť medzi priznaním práv na body a určitým nehnuteľným majetkom. Okrem toho uvádza, že keby sa uplatnilo všeobecné pravidlo uvedené v článku 9 ods. 1 šiestej smernice, bolo by pre hospodársky subjekt ľahké obísť povinnosť zaplatenia DPH tak, že svoju hospodársku činnosť bude vykonávať vo forme Klubu a zriadi si sídlo mimo územia režimu DPH Spoločenstva.

40. Podľa Komisie je predpoklad oslobodenia založený na článku 13 B písm. b) šiestej smernice ťažko udržateľný. Členské štáty disponujú okrem toho značnou mierou voľnej úvahy pri obmedzení rozsahu režimov výnimiek, keďže im posledná časť tohto predpisu priznáva možnosť ustanoviť ďalšie výnimky v oblasti uplatňovania tohto oslobodenia. Súdny dvor podľa Komisie ustanovil, že toto pravidlo umožňuje členským štátom zaviesť všeobecné pravidlo, na základe ktorého bude DPH podliehať prenájom nehnuteľného majetku, pričom sa zároveň ako výnimka ustanoví oslobodenie od dane len pre tie prenájmy nehnuteľného majetku, ktoré sú určené na bývanie.

41. Komisia preto dospela k záveru, že článok 13 B písm. b) šiestej smernice nebráni tomu, aby členský štát vylúčil z rámca pôsobnosti oslobodenia poskytovanie služieb, pokiaľ spočíva v prenechávaní ubytovania do užívania na účely dovolenky a je len krátkodobé.

VII — Právne posúdenie

A — *Úvodné pripomienky*

1. Potreba jednotného určenia miesta plnenia

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

43. Pre posúdenie cezhraničných služieb z pohľadu DPH sú dôležité ustanovenia o mieste poskytnutia iných plnení, pretože vo vzťahu k nim sa odpovie na otázku uplatniteľnosti vnútroštátnych ustanovení v oblasti DPH. [10] Keďže pôsobnosť systému dane z pridanej hodnoty sa vzťahuje na dodania tovaru a služieb, ktoré podnikateľ uskutoční za protihodnotu pri svojej činnosti vnútri krajiny, vnútroštátne právo upravujúce DPH sa môže uplatniť iba vtedy, ak sa miesto plnenia nachádza vnútri krajiny.

44. Uplatňovanie rôznych hraničných ukazovateľov pri určení miesta plnenia každou vnútroštátnou daňovou správou by nevyhnutne viedlo nielen k prípadom dvojitého zdanenia, ale tiež k prípadom, keď by daň nebola uložená vôbec. Práve preto je osobitne dôležité určiť miesto plnenia vnútri spoločného trhu podľa jednotného hraničného ukazovateľa [11]. Zo siedmeho odôvodnenia šiestej smernice vyplýva, že jej cieľom je vymedziť daňovú právomoc každého z členských štátov tak, aby sa zabránilo takýmto kompetenčným konfliktom. [12] Určenie daňového hraničného ukazovateľa na úrovni Spoločenstva má vhodne vymedziť príslušné oblasti pôsobnosti vnútroštátnych pravidiel v oblasti DPH. [13]

2. Základné zásady ustanovení týkajúcich sa miesta plnenia

45. Kompetenčným konfliktom medzi členskými štátmi sa možno vyhnúť vďaka najjednoduchším a najjasnejším pravidlám; normotvorca na tento účel predvída rôzne hraničné ukazovatele, podľa ktorých sa uprednostňuje buď zásada pôvodu, alebo zásada určenia.

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

11 — WEIERMAYER, R.: Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH. In: ACHATZ, M., TUMPEL, M. (hrsg.): *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*. Wien, 2001, s. 125.

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

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

Hraničným ukazovateľom je podľa prvej zásady miesto, kde má podnik zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, a podľa druhej zásady predpokladané miesto spotreby alebo miesto použitia rôznych plnení.

46. Normotvorca Spoločenstva, vedomý si toho, že obe zásady majú zároveň výhody aj nevýhody pre fungovanie spoločného trhu, zvolil v ustanoveniach týkajúcich sa miesta plnenia v šiestej smernici zmiešaný prístup, [14] pretože článok 9 ods. 1 stanovuje, že miestom plnenia je v zásade miesto, kde sa nachádza podnik poskytovateľa. V odseku 2 však normotvorca upravil mnoho výnimiek z tejto zásady, ktoré značne obmedzujú pôsobnosť odseku 1 a robia zo zásady pôvodu, na ktorej je založená šiesta smernica, výnimku. [15] Navyše existujú osobitné pravidlá, ktoré zohľadňujú osobitosti určitých činností.

3. Potreba preformulovať prejudiciálne otázky

47. Tak, ako sú prejudiciálne otázky naformulované, v zásade vyžadujú, aby sa preskúmavali v určitom poradí. Ako však bolo uvedené na začiatku, návrh na začatie prejudiciálneho konania sleduje v podstate cieľ, aby sa objasnili tri základné právne otázky, ktoré sa dajú podradiť do dvoch tematických okruhov. Na jednej strane ide o správne zaradenie sporného poskytovania služieb na účely DPH a o určenie miesta plnenia; na druhej strane sa kladie otázka, či sa režim výnimiek podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice uplatní na prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej. Na účely jasnosti je preto potrebné preformulovať prejudiciálne otázky z hľadiska systematiky právnej úpravy DPH a je potrebné na ne odpovedať v poradí, ktoré navrhujem. [16]

48. Najprv teda pristúpim k určeniu plnenia, ktoré predstavuje spornú službu, a preto je základom zdanenia takto vzniknutého

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

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

16 — Súdny dvor má právomoc preformulovať otázky, ktoré mu položil vnútroštátny súd, aby mohol poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď, ktorá mu umožní rozhodnúť o veci, ktorú začal súd prejednávať. Pozri rozsudky z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 32; z 28. novembra 2000, Roquette Frères, C-88/99, Zb. s. I-10465, body 18 a 19, a zo 4. marca 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Zb. s. I-1301, bod 16.

obratu. Následne určím miesto plnenia na základe ustanovení šiestej smernice a napokon zistím, či je plnenie poskytnuté MRL oslobodené od DPH.

B — *O klasifikácii sporných služieb a miesta plnenia*

1. Potreba synalagmatického vzťahu

49. Podľa článku 2 bodu 1 šiestej smernice DPH podlieha „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou". Ako už Súdny dvor rozhodol, poskytnutie služieb „sa vykonáva za protihodnotu" v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. [17]

17 — V tejto súvislosti pozri rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14; zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Zb. s. I-4387, body 26 až 29, ako aj z 21. marca 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 39.

50. Prvý krok na účely klasifikácie spornej služby spočíva v určení relevantného plnenia tým, že sa umiestni do synalagmatického vzťahu s dlžnou protihodnotou. Z uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že spornou službou poskytnutou MRL je „pridelenie zmluvných práv, vyjadrených tzv. právami na body, ktoré môže nadobúdateľ každý rok vymeniť a využiť obývaním ubytovania v turistických strediskách MRL, ku ktorým majú právo časovo obmedzeného užívania". Tento všeobecný opis však neumožňuje pochopiť presne, v akom vzťahu je plnenie a služba.

2. Rôzne typológie odplaty

51. Zdá sa mi, že najefektívnejšie je teda preskúmať plnenia MRL tak, že pristúpim k úvahe tak povediac *a contrario*, vychádzajúc z poplatkov, ktoré vyberá od zákazníkov.

52. Z uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že MRL neprijíma od svojich zákazníkov poplatok za zápis, ale v každom prípade vyžaduje zaplatenie rôznych druhov odmeny podľa kategórie členstva. Všetky tri ustanovené kategórie však spája skutočnosť, že riadni členovia sú povinní platiť: 1. „každoročné poplatky za správu"

zodpovedajúci ich právam na body a 2. „poplatky za transakciu“ za rezervovanie ubytovania, keď si uplatňujú body.

53. K tomu sa pridávajú aj: 3. poplatky za práva na body dosiahnuté buď po a) kúpe (ďalej len „poplatky za nákup“) alebo po b) deponovaním práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností na týždne a zaplatením „bonifikačného poplatku“. Podľa vnútroštátneho súdu tento druhý nákup sa môže uskutočniť dvomi spôsobmi. Držiteľ práva časovo obmedzeného užívania nehnuteľností môže vložiť svoju nehnuteľnosť do programu Možností uzatvorením „bonifikačnej zmluvy“ s MRL, získavajúc tým práva na body týkajúce sa tohto podielu na časovo obmedzenom užívaní nehnuteľností. Alternatívne ten, kto sa chce stať členom a ešte nevlastní týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, môže s MRL uzavrieť „predajnú a bonifikačnú zmluvu“ čím súčasne nakupuje týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností a vkladá ich do programu ožností.

54. Z prvej prejudiciálnej otázky vyplýva, že vnútroštátny súd navrhuje, aby sa z hľadiska DPH posúdili len plnenia služieb poskytnutých vo forme priznania práv na body. Keďže výlučne bonifikačný poplatok a poplatky za nákup súvisia s priznaním týchto práv na body, nasledujúca analýza sa bude musieť obmedziť na tieto druhy odplaty.

3. Posúdenie jednotlivých plnení z hľadiska DPH

a) Bonifikačné poplatky

i) Klasifikácia relevantného plnenia

55. Bonifikačný poplatok ktorý prijíma MRL, sa považuje za odplatu za účasť na systéme, ktorý umožňuje jeho zákazníkom predovšetkým vymieňať si týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností. Tieto poplatky majú dvojakú charakteristiku: v prvom rade nesúvisia s osobitnou uzavretou transakciou výmeny a v druhom rade ich zaplatenie je predpokladom prístupu k virtuálnemu výmennému Klubu. Z toho vyplýva, že skutočné plnenie nie je možné vidieť vo výmene, ale je potrebné ho spájať s časovo predchádzajúcou skutočnosťou, ktorou môže byť len priznanie možnosti pristúpiť k výmene týždňov nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností zo strany MRL. Preto pokiaľ ide o bonifikačný poplatok, skutočné plnenie spočíva v uľahčení výmeny týždňov nároku na časovo

obmedzené užívanie nehnuteľností, ktoré patria zákazníkom. Z tohto hľadiska je možné nájsť určité paralely so systémom, ktorý bol predmetom veci RCI Europe. Dotknuté poplatky, ako správne uviedol MRL [18], sú porovnateľné s poplatkami za zápis a s členskými príspevkami, ktoré vyberá RCI Europe.

56. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť úvahu Súdneho dvora, ktorý v bode 34 rozsudku RCI Europe vykonal klasifikáciu poplatkov, ktoré vyberá prevádzkovateľ výmenného klubu. Súdny dvor pri uvedenej príležitosti rozhodol, že predmetné poplatky za zápis a ročné príspevky sa „majú považovať za protihodnotu za účasť v systéme, ktorý bol pôvodne vytvorený na to, aby sa umožnilo každému členovi RCI Europe vymeniť svoje práva na časovo obmedzené užívanie", pričom dospel k záveru, že „služba poskytovaná RCI Europe pozostáva z uľahčenia výmeny a poplatky za zápis, ako aj ročné príspevky predstavujú protihodnotu uhradenú členom za túto službu". V tomto prípade ide o obdobnú situáciu.

57. Paralely medzi týmito dvoma systémami neovplyvňuje okolnosť, že predmetný systém výmeny medzi dvoma zákazníkmi nie je priamy, ale vykonáva sa nepriamym spôsobom prostredníctvom nákupu práv na body a výmeny bodov. Účel systému, ktorým je uľahčiť výmenu práv na užívanie nehnuteľností prostredníctvom spoločnej platformy spravovanej treťou osobou, je v podstate rovnaký. Systém vytvorený MRL sa odlišuje od systému vo veci RCI Europe len tým, že ponúka možnosť vymeniť týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností za body tým, že sa začlenia do abstraktného systému na účely toho, aby sa následne stali prístupnými pre iných zákazníkov. Body patriace každému držiteľovi práv na body vyjadrujú hodnotu určitej nehnuteľnosti a zároveň predstavujú určitý druh spoločnej meny, ktorú zákazníci používajú na platenie za prenechanie nehnuteľnosti do užívania.

ii) Určenie miesta plnenia

58. S prihliadnutím na vyššie uvedené paralely s vecou RCI Europe z hľadiska účelu obchodného modelu prevádzkovaného príslušnými správcami, ako aj z hľadiska účelu jednotlivých plnení by bolo v zásade možné postupovať v prípade bonifikačného poplatku na základe rovnakého postupu ako v uvedenej veci.

18 — Pozri s. 14 bod 3.32 žaloby MRL.

59. Článok 9 ods. 2 šiestej smernice vyžaduje predovšetkým dostatočne bezprostrednú súvislosť medzi službou a predmetným nehnuteľným majetkom. V takej situácii, aká bola vo veci RCI Europe, Súdny dvor takúto súvislosť zistil. V tejto súvislosti v bode 37 rozsudku v danej veci Súdny dvor uviedol, že „práva na časovo obmedzené užívanie predstavujú práva k nehnuteľnému majetku a ich postúpenie výmenou za užívanie obdobných práv predstavuje transakciu súvisiacu s nehnuteľným majetkom".

60. V súvislosti s otázkou, na ktorú konkrétnu nehnuteľnosť sa odkazuje, keď sa vymieňajú práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, Súdny dvor uviedol, že „článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že miestom poskytovania služieb združením, ktorého činnosť spočíva v tom, že medzi svojimi členmi organizuje výmenu ich práv na časovo obmedzené užívanie rekreačných nehnuteľností určených na bývanie, za čo toto združenie ako protihodnotu vyberá od svojich členov poplatky za zápis, ročné členské príspevky, ako aj poplatky za výmenu, je miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, na ktorú má dotknutý člen právo na časovo obmedzené užívanie".

61. V prospech zodpovedajúceho uplatňovania tohto prístupu na tento prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej, môže svedčiť úloha sprostredkovateľa, ktorú vykonáva MRL medzi zákazníkmi. Ako v obchodnom modeli, ktorý bol predmetom skúmania vo veci RCI Europe, zákazník, ktorý má v úmysle vymeniť si svoj týždeň nároku na práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností za týždeň iného, nedochádza do priameho kontaktu s týmto druhým zákazníkom, ale s MRL. Okrem toho samotný účel plnenia, za ktoré sa platí bonifikačný poplatok, svedčí v prospech takéhoto prístupu. Zákazník, ktorý platí tento poplatok, neplatí za poskytovanie dovolenkových služieb, ale za činnosť uľahčenia výmeny svojho práva na určitú nehnuteľnosť, ktorú vykonáva MRL. Z toho vyplýva, že nehnuteľnosťou, na ktorú odkazuje poskytovanie služieb MRL, je nehnuteľnosť, ku ktorej má právo držiteľ, ktorý má v úmysle pristúpiť k výmene. Podľa prístupu, ktorým postupoval Súdny dvor v rozsudku RCI Europe, pri uplatňovaní článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa majú bonifikačné poplatky zdaňovať v mieste, kde sa nachádza nehnuteľnosť, ktorú ponúka zákazník.

b) Poplatky za nákup

i) Klasifikácia relevantnej služby

62. Poplatky za nákup práv na body sa prijímajú len vtedy, keď klient nedeponuje svoje týždne nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľnosti. Tieto poplatky – ako

uviedol MRL [19] – sa platia za nadobudnutie práva – konkrétneho alebo v každom prípade uskutočniteľného v budúcnosti – na užívanie cudzej nehnuteľnosti na týždeň. Z toho sa preto musí vyvodiť, že služba, ktorú v tejto súvislosti poskytol MRL, spočíva v priznaní práv na body a v činnosti sprostredkovania užívania nehnuteľností.

ii) Určenie miesta plnenia

63. To, aby sa prístup, ktorým sa postupuje v prípade bonifikačných poplatkov, použil aj na predmetný prípad, je *a priori* úplne vylúčené preto, lebo zákazník nemá týždeň nároku na časovo obmedzené užívanie nehnuteľnosti, ktorý by mohol ponúknuť na výmenu. Z toho vyplýva, že uplatňovanie článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa nemôže spájať s nehnuteľným majetkom, ktorý patrí do vlastníctva nadobúdateľa.

64. Toto ustanovenie smernice by sa aj tak mohlo uplatňovať, pokiaľ by sa za kritérium súvislosti považovala nehnuteľnosť, ktorú si zákazník zvolí a po výmene bodov aj získa. Tento prístup by bol v súlade so zásadami právnej úpravy o DPH a najmä so zásadou krajiny určenia vzhľadom na to, že výber DPH sa má vykonať s prihliadnutím na logiku, na ktorej sú založené ustanovenia týkajúce sa miesta poskytnutia služby obsiahnuté v článku 9 šiestej smernice podľa možnosti v mieste spotreby tovaru a služieb. Služba poskytnutá MRL sa spotrebúva užívaním predmetnej nehnuteľnosti samozrejme v mieste, kde sa nachádza.

65. Naopak uplatnenie všeobecného pravidla uvedeného v článku 9 ods. 1 šiestej smernice predstavuje nebezpečenstvo, že hospodárske subjekty sa budú vyhýbať plateniu DPH za svoje poskytovanie služieb zriadením svojho sídla mimo územia, kde sa uplatňuje DPH Spoločenstva. Ako vyplýva z bodov 39 a 40 rozsudku RCI Europe, rozhodnutie Súdneho dvora vychádza z týchto úvah. [20]

66. Keďže článok 9 ods. 2 šiestej smernice obsahuje osobitné pravidlá, ich uplatniteľnosť treba preskúmať ako prvú v súlade so zásadou *lex specialis derogat legi generali*, ktorú treba uplatniť, ak sú splnené podmienky. [21] Preto bude potrebné použiť článok 9 ods. 1 len vtedy, ak neexistuje žiaden prvok, ktorý by súvisel s určenou nehnuteľnosťou.

19 — Pozri s. 14, bod 3.33 žaloby MRL.

20 — Rozsudok RCI Europe, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, body 39 a 40.

21 — V tomto zmysle pozri aj WEIERMAYER, R.: c. d., s. 134.

— Prvý prístup: súvislosť s osobitným inventárnym súpisom nehnuteľností

poskytuje MRL. Právna istota vyžaduje, aby uplatnenie práva Spoločenstva bolo pre dotknuté osoby predvídateľné, [24] a predstavuje, ako zdôraznil generálny advokát Poiares Maduro vo svojich návrhoch prednesených 16. februára 2005 vo veci Optigen a i. [25], základnú zásadu, na ktorú je potrebné primerane prihliadať práve v daňovej oblasti, keďže je osobitným prejavom zásady daňovej neutrality. [26]

Potreba priamej súvislosti s nehnuteľnosťou

67. Uplatňovanie článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice je však sťažené skutočnosťou, že zákazník v okamihu, keď nadobúda práva na body, ešte spravidla nevie, aké nehnuteľnosti budú k dispozícii v určitom špecifickom roku, ani akú bodovú hodnotu budú mať tieto nehnuteľnosti. Na túto okolnosť upozornili viacerí vedľajší účastníci konania. [22] Táto ťažkosť by sa dala prekonať pragmaticky a objektívne, keby – ako navrhuje MRL [23] – sa miesto plnenia určilo v súvislosti s inventárnym súpisom ubytovacích zariadení, ktoré sú k dispozícii v okamihu nadobudnutia práv na body. Vzhľadom na to, že MRL patria nehnuteľnosti tak v Španielsku, ako aj v Spojenom kráľovstve, bolo by v zásade možné domnievať sa, že DPH je splatná v oboch týchto členských štátoch v pomere k skutočnému umiestneniu nehnuteľností uvedených v inventárnom súpise, a preto sa bude platiť príslušným daňovým orgánom. Výhodou tohto prístupu by bola predvídateľnosť zdanenia, pričom by sa napokon zaručila vyššia právna istota podnikom, ktoré poskytujú podobné služby, ako

68. Takýmto spôsobom by sa vytvorila aj súvislosť „s nehnuteľným majetkom“, ktorá je normatívne upravená v článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, keďže majetok, o ktorý má zákazník záujem a na ktorý sa vzťahuje služba poskytovaná MRL, patrí do inventárneho súpisu turistických ubytovacích stredísk, ktoré sú relatívne dobre určiteľné. Toto hľadisko zdôrazňuje aj MRL, ktorý uvádza, že disponuje – na rozdiel od obchodného modelu prevádzkovaného RCI Europe – základňou voľných turistických ubytovacích stredísk na účely zabezpečenia, aby všetci zákazníci mohli uskutočniť skutočnú výmenu svojich bodov. Keď sa pripustí, že toto tvrdenie je pravdivé, bola by v každom prípade

22 — Pozri strany 7, 9 a 22 žaloby MRL, ako aj stranu 8 bod 20 vyjadrenia vlády Spojeného kráľovstva a bod 23 vyjadrenia gréckej vlády.

23 — Pozri stranu 11 bod 3.22 a stranu 22 bod 5.10 žaloby MRL.

24 — Pozri najmä rozsudky z 22. februára 1984, Kloppenburg, 70/83, Zb. s. 1075, bod 11; z 15. decembra 1987, Dánsko/Komisia, 348/85, Zb. s. 5225, bod 19; z 1. októbra 1998, Spojené kráľovstvo/Komisia, C-209/96, Zb. s. I-5655, bod 35; z 22. novembra 2001, Holandsko/Rada, C-301/97, Zb. s. I-8853, bod 43, a z 29. apríla 2004, Sudholz, C-17/01, Zb. s. I-4243, bod 34.

25 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro 16. februára 2005 v spojených veciach Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (rozsudok z 12. januára 2006, Zb. s. I-483, bod 29).

26 — V tomto zmysle RIDSDALE, M.: Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT. In: *EC Tax Review*, 2005, č. 2, s. 87. Tiež TERRA, B., KAJUS, J.: c. d., s. 36, zdôrazňujú osobitný význam právnej istote v daňovom práve.

zaručená súvislosť s nejakou nehnuteľnosťou. Podľa môjho názoru je okolnosť, že v okamihu, keď sa nadobúdajú práva na body, ešte nie je presne určená nehnuteľnosť, irelevantná aj pokiaľ ide o tú „priamu“ súvislosť medzi poskytnutím služby a nehnuteľnosťou, ktorá sa vyžaduje na účely DPH.

„súvisiacich“ nie je vhodný, pretože každá služba môže koniec koncov tak či onak „súvisieť“ s nehnuteľným majetkom chápaným ako vymedzený priestor. Skutočne, v závislosti od služby môže byť takáto väzba na nehnuteľný majetok viac alebo menej úzka alebo výrazná. Tieto obavy však nie sú opodstatnené, pokiaľ ide o prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej, keďže je nepochybné, že MRL vykonáva činnosť sprostredkovania užívania nehnuteľného majetku.

Priama súvislosť medzi poskytnutím plnenia a odmenou

69. Je potrebné zdôrazniť, že Súdny dvor sa až do súčasnosti zdržal spresnenia požadovaných podmienok, pokiaľ ide o povahu a stupeň tejto väzby. V rozsudku Heger [27] jednoducho rozhodol, že iba služby, ktoré majú „dostatočne priamu súvislosť“ s nehnuteľným majetkom, patria do pôsobnosti článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, a to tým skôr, že takáto súvislosť charakterizuje všetky služby vypočítané v tomto ustanovení. Súdny dvor tak odpovedal na výhrady, ktoré vyjadrila generálna advokátka Sharpston [28] vo svojich návrhoch týkajúcich sa tejto veci, voči výkladu tohto ustanovenia vychádzajúcemu iba z jeho znenia. Oprávnene poznamenala, že príliš extenzívny výklad výrazu

70. Tento prístup berie do úvahy kritérium založené na „priamom charaktere plnenia“, [29] ktorý vyplýva z judikatúry. Podľa tohto kritéria sa poskytnutie služieb zdaňuje len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. Pri dôkladnejšej analýze poskytnutie služieb opísané v prvej prejudiciálnej otázke môže byť rozdelené na dve transakcie: 1. predaj práv na body; 2. prenechanie nehnuteľností, na ktorých viaznu práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností k dispozícii, ktoré môže zákazník použiť len po výmene práv na body, ktoré nadobudol predtým. To nevyhnutne vedie k otázke, na ktorú transakciu je potrebné v konkrétnom prípade odkázať. Vzhľadom na to, že v prípade, ktorý je predmetom konania

27 — Rozsudok zo 7. septembra 2006, Heger, C-166/05, Zb. s. I-7749, bod 24.

28 — Návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston 7. marca 2006 vo veci Heger, už citovanej v poznámke pod čiarou 14, body 31 a 33.

29 — Rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, body 11 a 12, a Tolsma, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 13.

vo veci samej sa činnosť vykonáva už predajom práv na body a nie úkonom ich výmeny, bolo by potrebné nájsť priamu súvislosť s ohľadom na prvé uvedené plnenie.

Tvrdenia v prospech tohto prístupu

73. Výhodou tohto prístupu je predovšetkým určenie jasnej súvislosti medzi službou poskytnutou MRL a konkrétnou nehnuteľnosťou, pričom v dôsledku toho nie je potrebné odkazovať na abstraktný majetok, ktorý nie je lepšie identifikovaný a patrí do inventárneho súpisu nehnuteľností spoločnosti, ktorá prevádzkuje systém.

Návrh

71. V dôsledku toho je možné sa domnievať, že pokiaľ sa plnenie spočívajúce v priznaní práv na body poskytuje za protihodnotu za predaj, miesto plnenia sa určí v členských štátoch, kde v okamihu nadobudnutia práv na body zákazníkom vlastní poskytovateľ nehnuteľnosť. Z toho vyplýva, že DPH sa má vyberať pomerne v závislosti na pomere nehnuteľností uvedených v inventárnom súpise, nachádzajúcich sa v jednotlivom členskom štáte.

74. Proti prvému prístupu by sa mohlo na druhej strane uviesť, že neprihliada na skutočnosť, že zákazník nerobí prvú transakciu, aby získal body, ale preto, že má sám záujem užívať nehnuteľnosť, ktorú si neskôr vyberie. Zdá sa rozumné predpokladať, že pre zákazníkov nemôže mať nákup práv na body ako taký nijakú vnútornú hodnotu. [30] Dalo by sa povedať, že na základe *id quod plerumque accidit* nákup, rovnako ako výmena bodov, sa dajú skôr považovať za medzistupne potrebné na to, aby sa dalo užívať právo časovo obmedzeného užívania dotknutej nehnuteľnosti. Ku skutočnému poskytovaniu služieb teda dochádza len v okamihu, keď zákazník

— Druhý prístup: odkaz na okamih výmeny bodov

72. Alternatívne, podľa iného prístupu, by sa dalo odkazovať na druhú transakciu, a teda nie na predaj, ale až na výmenu bodov. Tento prístup má však výhody a nevýhody, ktoré sa musia navzájom porovnať.

30 — V tejto súvislosti pozri rozsudok RCI Europe, ktorého základom sa zdajú byť rovnaké úvahy. Súdny dvor totiž v súvislosti so sporným obchodným modelom v bode 28 správne uviedol, že „člen získava ako protihodnotu za úhradu poplatku za zápis najprv iba prístup k výmennému programu RCI Weeks“, a „je tiež pravda, že vstup do tohto programu by však pre držiteľa práva na časovo obmedzené užívanie bol bez úžitku, pokiaľ by nemal úmysel vymeniť svoje právo za právo iných členov“. Bod 29 rozsudku okrem toho stanovuje, že „aj keď sa zohľadnia jednotlivé etapy systému RCI Weeks,... pokiaľ by neexistoval úmysel uskutočniť výmenu práv na časovo obmedzené užívanie prostredníctvom trhu, ktorý vytvoril RCI Europe, poplatky za zápis a ročné príspevky by nemali žiadny úžitok“.

mení práva na body, ktoré predtým nadobudol, za právo časovo obmedzeného užívania cudzej nehnuteľnosti. Len v tomto okamihu teda podľa článku 10 ods. 2 prvého pododseku šiestej smernice nastáva skutočnosť, ktorá je dôvodom zdanenia, a DPH sa stáva vymožiteľnou. Podľa tohto všeobecného pravidla totiž zdaniteľný prípad a daňový nárok vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby.

75. Keby sme sa priklonili k tomuto prístupu, dalo by sa ďalej uviesť, že výlučný odkaz na prvú transakciu by spôsobil umelé rozdelenie sporného plnenia, ktoré by zbytočne skomplikovalo uplatňovanie právnej úpravy o DPH. Okrem toho by sa zdanenie výnosov dosiahnutých pri predaji práv na body už v okamihu prvej transakcie nemohlo zakladať na článku 10 ods. 2 druhom pododseku šiestej smernice. Druhý pododsek uvedeného odseku 2 sa vzďaľuje od citovaného všeobecného pravidla uvedeného v článku 10 ods. 2 prvom pododseku tým, že stanovuje, že v prípade vyplatenia preddavku sa DPH stane splatnou bez toho, aby sa už uskutočnila dodávka alebo poskytnutie služieb. Ako však správne uviedol Súdny dvor v rozsudku BUPA [31], na to, aby sa daň stala splatnou v takejto situácii, je potrebné, aby „všetky príslušné prvky zdaniteľného plnenia, teda budúca dodávka alebo budúce poskytnutie služieb, boli už známe, a teda najmä, …, že v momente vyplatenia preddavku už musia byť tovary a služby presne určené“. [32] Z toho Súdny dvor vyvodil, že „nemôžu podliehať DPH preddavky uhradené za dodávku tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré zatiaľ neboli presne určené“. [33]

76. Ak sa majú tieto závery preniesť na prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej, bolo by potrebné uviesť, že zákazník sa v okamihu nadobudnutia práv na body nachádza v situácii, v ktorej, ako už bolo uvedené, nemôže vedieť, ktoré nehnuteľnosti budú k dispozícii v určitom špecifickom roku, ani akú bodovú hodnotu budú mať tieto nehnuteľnosti. O neistú situáciu ide aj vtedy, keď zákazník prenechá k dispozícii svoje právo časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, o to viac, že MRL stanovuje bodový rebríček nehnuteľností a to znamená, že výber zákazníka je *a priori* obmedzený na nehnuteľnosti, ktoré sú v jeho možnostiach z hľadiska bodov, ktoré vlastní. Z toho vyplýva, že tým, že nie je možné uviesť, že v okamihu prvej transakcie sú všetky prvky zdaniteľného plnenia určené, malo by sa vylúčiť, že článok 10 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice sa vzťahuje na tento prípad.

77. Na základe objektívnej analýzy všetkých prvkov, ktoré charakterizujú službu

31 — Rozsudok z 21. februára 2006, BUPA, C-419/02, Zb. s. I-1685.

32 — Tamže, bod 48.

33 — Tamže, bod 50.

poskytovanú MRL, by tento prístup viedol k predpokladu, že v tomto prípade relevantnou transakciou, ktorá charakterizuje službu, je výmena práv na body, ktoré zákazníci nadobudli predtým. Miesto plnenia by sa preto malo určiť tam, kde sa nachádza nehnuteľnosť, ktorú zákazník nadobudne po výmene svojich bodov.

Tvrdenia proti tomuto prístupu

78. Tento prístup vyvoláva niektoré nevýhody, ktoré vyplývajú, ako bude ďalej uvedené, v podstate z ťažkostí vypočítať DPH v jednotlivých prípadoch.

79. Základom výpočtu DPH, bez ohľadu na zvolený prístup, je stále obrat dosiahnutý predajom práv na body. Keby sa ale na účely výpočtu DPH – v súlade s druhým prístupom – neodkazovalo na predaj práv na body, ale na výmenu bodov, bolo by potrebné v každom jednotlivom prípade meniť body vymenené na práva na body, aby sa následne zmenili na ich peňažnú hodnotu. Keď sa tieto čiastky spočítajú, získa sa zdaniteľný obrat. Pri dôkladnejšom preskúmaní je však tento procesný postup tým zložitejší, čím viac je výmena ovplyvnená rôznymi faktormi.

80. Jedným faktorom je napríklad rozdielnosť hodnoty jednotlivých práv na body. V uznesení o návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa uvádza jednotná cena predaja jednotlivých práv na body za 2,50 GBP za bod; zároveň však z tohto uznesenia vyplýva, že niekedy sa ponúkajú reklamné zľavy. Z toho vyplýva, že cena nie je ustálená, ale určite podlieha zmenám.

81. Ďalším faktorom je nedostatočná jasnosť výmenného kurzu uplatňovaného vo vzťahu medzi právami na body a bodmi. Práva na body a body sa nemôžu z pojmového hľadiska porovnávať. Práva na body zákazníkov len oprávňujú požadovať, aby im bol každý rok pridelený kredit s počtom bodov na základe ich práv na body. Len tieto body sú predmetom výmeny. Keďže neboli poskytnuté ďalšie spresnenia skutkového stavu, nie je jasné, podľa akej metódy sa prideľuje ročný kredit s bodmi, a najmä, aká je výška bodov, ktorú má k dispozícii príslušný klient za každé právo na body.

82. Jednou zo základných nevýhod tohto prístupu je skutočnosť, že počas dlhých období môže nastať situácia, že nie sú daňové príjmy. Zákazníci, ktorí nadobúdajú práva na body, si nevymenia vždy všetky body, ale odkladajú si tie, čo nepoužili počas roka, aby ich použili v nasledujúcom roku. Stanovy MRL im toto právo výslovne priznávajú. Inými slovami, medzi nadobudnutím a výmenou bodov uplynie často značná doba, počas ktorej sa – ak sa postupuje týmto prístupom – DPH nevyberá,

hoci zákazník už zaplatil za svoje práva na body, a teda v podstate už došlo k transakcii, ktorá nie je z daňového hľadiska irelevantná. Podľa tohto prístupu sa obrat zdaňuje len po výmene bodov.

83. Význam prvej transakcie tiež potvrdzuje skutočnosť, že na účely určenia zdaniteľného obratu sa postup výmeny poplatku za predaj práv na body, a teda výmeny na body, musí postaviť na základe retroaktívneho výpočtu. Tento retroaktívny výpočet by si však vyžadoval, aby MRL poskytoval kompletné účtovné služby preto, aby bol systém čo najprehľadnejší jednak pre zákazníka-daňovníka, ako aj pre daňové orgány. Zákazník má spravidla záujem, aby sa zdaňovala len čiastka, ktorá v skutočnosti zodpovedá vymeneným bodom. Daňové orgány majú na druhej strane záujem, aby sa nezneužíval taký systém bodov, ktorý má abstraktný charakter – akým je systém MRL – na účely daňových únikov. Z týchto úvah je potrebné vychádzať pri rozhodovaní, aký prístup sa má spomedzi všetkých možných uprednostniť.

84. MRL na pojednávaní upozornil na vážne praktické problémy, ktoré súvisia s týmto prístupom. V tejto súvislosti napríklad presvedčivo uviedol, že vzhľadom na dlhú dobu zmluvného záväzku nie je možné vylúčiť, že v priebehu doby, ktorá uplynie medzi nadobudnutím práv na body a výmenou bodov, sa sadzby DPH nezmenia tak, aby ešte viac neskomplikovali výpočet dane každého jednotlivého zákazníka.

85. Ďalší problém spojený s týmto prístupom vyvoláva skutočnosť, že nie je jasné, ako na účely DPH posúdiť scenár, v ktorom si zákazník nevymení body, ale nechá ich platnosť jednoducho uplynúť. Možnosť, že platnosť bodov uplynie, nie je výslovne uvedená v uznesení o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ale zdá sa, že je implicitne zahrnutá v stanovách, ako to vyplýva z výkladu pravidiel, ktoré upravujú prenos nepoužitých bodov do nasledujúceho roka.

Návrh

86. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy navrhujem, že druhý prístup – ktorý odkazuje na okamih výmeny bodov – len *prima facie* prispieva k rozumnej odpovedi na otázku. Na jednej strane je jeho výhodou, že uľahčuje priamu súvislosť s nehnuteľným majetkom, čím teda spôsobuje, že určenie miesta plnenia je isté; na druhej strane však existuje oprávnená obava, že jeho uplatňovanie môže vyvolávať administratívne ťažkosti. Zdá sa mi naopak, že prvý prístup – ktorý znamená, že uplatňovanie článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice súvisí so špecifickým inventárnym

súpisom nehnuteľností – je ľahko použiteľný a pragmatický. Preto navrhujem, aby sa použil prvý prístup.

c) O možnosti pobytu v hoteloch

87. Predchádzajúce úvahy platia aj v prípade, ak si držiteľ práv na body – ako je uvedené v druhej prejudiciálnej otázke pod bodom f) – nakoniec vymení svoje body za pobyty v hoteloch prevádzkovaných MRL, pokiaľ tieto hotely patria do inventárneho súpisu ubytovacích zariadení, ktoré sú k dispozícii v okamihu nadobudnutia práv na body.

88. Poskytovanie ubytovania v hotelovom sektore je totiž službou, „súvisiacou s nehnuteľným majetkom“ v zmysle tohto predpisu. Potvrdenie tohto predpokladu je možné nájsť v objasnení, ktoré uviedol normotvorca Spoločenstva v smernici Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES [34], pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb [35]. Smernica 2008/8 totiž zmenila článok 47 smernice 2006/112 – čiže pravidlo, ktoré nahradilo článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice – v tom zmysle, že aj „poskytovania ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou“, ako aj „udelenia práv na používanie nehnuteľného majetku a služieb“, sa majú považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom.

89. Preto na právne posúdenie nemá vplyv skutočnosť, že zákazníci môžu v zmysle stanov vymeniť svoje body za pobyty v hoteloch prevádzkovaných MRL. Stále je však potrebné poukázať na osobitný spôsob nadobúdania práv na body zo strany zákazníkov. [36]

d) Nemožnosť takej klasifikácie, akou je členstvo v Klube

90. Naopak nie je možné súhlasiť s tvrdením vlády Spojeného kráľovstva, podľa ktorého sa má príslušné plnenie klasifikovať ako členstvo v Klube a mal by sa uplatniť článok 9 ods. 1 šiestej smernice.

34 — Ú. v. EÚ L 44, s. 11.

35 — TERRA, B., KAJUS, J.: c. d., s. 514, uvádzajú, že zmena doslovného znenia tohto pravidla je len objasnením predchádzajúceho právneho stavu. Tomuto zmyslu by nasvedčovalo aj odôvodnenie č. 6 smernice 2008/8, ktoré uvádza, že osobitné výnimky, ktoré majú za cieľ zaručiť, aby k zdaňovaniu dochádzalo v mieste spotreby, by sa mali vo veľkej miere zakladať na „existujúcich kritériách“.

36 — O spôsoboch nadobúdania práv na body pozri bod 53 týchto návrhov.

91. Ako správne uviedla Komisia, zákazník v tomto prípade, ktorý je predmetom konania vo veci samej, neplatí za členstvo v Klube. Platby, ktoré vykonáva, nie sú pravidelnými členskými príspevkami, ktoré sa platia paušálne ako protihodnota za poskytovanie služieb. Na rozdiel od veci Kennemer Golf [37], ktorá vychádzala z uvedeného skutkového stavu [38], vo veci samej vedú jednotlivé platby určite k jednotlivým službám. Bez ohľadu na to sa však nezdá, že taká klasifikácia, ako tá, ktorú navrhuje vláda Spojeného kráľovstva, môže právne vychádzať z rozsudku RCI Europe a nasledujúcich. V uvedenej veci, ktorá sa týkala posúdenia obchodného modelu, ktorý bol podobný členstvu v Klube, na účely DPH, Súdny dvor po dôkladnom preskúmaní všetkých okolností zistil synalagmatickú súvislosť medzi rôznymi druhmi poplatkov a poskytovaním služieb, ktoré v jednotlivých prípadoch poskytuje združenie. [39]

92. V uvedenej veci sa uplatňoval článok 9 ods. 2 písm. a), keďže Súdny dvor následne rozhodol, že prístup na výmennú burzu práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností bol len vedľajším prvkom na dosiahnutie skutočného cieľa, ktorý spočíval v samotnej výmene alebo v možnosti zúčastniť sa na výmene. [40] Keďže Súdny dvor považoval práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností za práva k nehnuteľnému majetku a ich postúpenie výmenou za užívanie obdobných práv považoval za transakciu súvisiacu s nehnuteľným majetkom, [41] zdá sa, že uplatňovanie uvedeného pravidla v rámci danej veci bolo primerané.

93. Pokiaľ ide o vec samu, je vylúčené, aby sa použil článok 9 ods. 1 šiestej smernice na základe tvrdení, že sporná služba sa má považovať za členstvo v Klube.

e) Čiastočný návrh

94. V dôsledku toho je potrebné odpovedať na tretiu prejudiciálnu otázku pod písmenom a) tak, že služby poskytované MRL sú službami „súvisiacimi s nehnuteľným majetkom“ v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (teraz článok 45 smernice 2006/112) s tým, že pokiaľ ide o určenie miesta plnenia, je potrebné prihliadať na nasledujúce úvahy.

95. Pokiaľ ide o bonifikačný poplatok, miestom plnenia je miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, ku ktorej dotknutý člen vlastní právo časovo obmedzeného užívania nehnuteľností.

96. Pokiaľ ide o poplatok za predaj, miesto plnenia sa určí v členských štátoch, v ktorých

37 — Rozsudok Kennemer Golf, už citovaný v poznámke pod čiarou 17.

38 — Tamže.

39 — Rozsudok RCI Europe, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, body 34 a 35.

40 — Tamže, bod 35.

41 — Tamže, bod 37.

poskytovateľ vlastní nehnuteľnosti v okamihu nadobudnutia práv na body zákazníkom. DPH sa má vyberať pomerne k príslušnému pomeru nehnuteľností v inventárnom súpise v dotknutých členských štátoch.

odplatu – sprostredkovania ubytovania v nehnuteľnostiach, na ktorých viaznu práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností tretích osôb. Na účely odpovede na túto otázku je potrebné určiť, či sa táto činnosť má považovať za „prenajímanie nehnuteľného majetku" v zmysle článku 13 B písm. b) a či majú význam prípadné režimy výnimiek.

C — *O možnosti oslobodenia od dane*

1. Sprostredkovanie ubytovania v hoteloch prevádzkovaných MRL

a) Všeobecné úvahy o oslobodeniach a o výnimkách v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice

97. Na otázku týkajúcu sa možnosti, či služba poskytovaná MRL je oslobodená od DPH – pokiaľ sa prejavuje predajom práv na body a sprostredkovaním pobytu v hoteloch prevádzkovaných MRL – je jednoznačne potrebné odpovedať záporne, keďže článok 13 B písm. b) ods. 1 šiestej smernice výslovne vylučuje, aby bolo poskytovanie ubytovania v hotelovom sektore predmetom oslobodenia.

99. Smernica v zásade stanovuje, že nehnuteľný majetok je od DPH oslobodený. Ako podrobne rozviedol generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch prednesených vo veci Blasi [42], toto oslobodenie odráža ťažkosti spojené so zdanením takéhoto majetku DPH, ktorý na rozdiel od bežného majetku nie je výsledkom výrobného procesu. Prenajímanie totiž predstavuje relatívne pasívnu činnosť, ktorou sa nevytvára žiadna významná pridaná hodnota. Preto je v zásade oslobodené od dane, hoci je hospodárskou činnosťou v zmysle článku 4 šiestej smernice. Inak je to pri operáciách uvedených v článku 13 B písm. b) bode 1, keďže tie predstavujú

2. Sprostredkovanie ubytovania v nehnuteľnostiach, na ktorých viaznu časovo obmedzené užívacie práva tretích osôb

98. Naopak presné preskúmanie si vyžaduje otázka týkajúca sa zdanenia DPH činnosti – poskytovanej MRL za

42 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs 25. septembra 1997 vo veci Blasi, C-346/95 (rozsudok z 12. februára 1998, Zb. s. I-481), body 15 a 16.

aktívnejšie využívanie nehnuteľného majetku, čím sa zdanenie odôvodňuje. [43]

100. Vzťah pravidlo-výnimka, uvedený v citovanom ustanovení, má v konečnom dôsledku vplyv na výklad jednotlivých predpokladov, ktoré uvádza. Skutočnosť, že zásada daňovej neutrality uvedená v odôvodnení č. 5 prvej smernice [44] vyžaduje, aby sa daň vyberala čo najvšeobecnejším a čo najširším spôsobom, má za následok, že podmienky uplatňovania DPH sa majú vykladať v širokom zmysle a naopak, predpoklady pre výnimky, a teda oslobodenia, sa majú vykladať reštriktívne. [45] Tento spôsob bol potvrdený v odôvodnení č. 4 druhej smernice, [46] ktorá bola medzitým zrušená: „na to, aby sa mohol systém uplatňovať jednoduchým a neutrálnym spôsobom a aby sa zachovala bežná sadzba dane v rozumných medziach, je potrebné obmedziť osobitné režimy a výnimky [*neoficiálny preklad*]".

101. Súdny dvor stále s odvolaním sa na svoju ustálenú judikatúru vykladal výnimky uvedené v šiestej smernici v reštriktívnom zmysle, a to napriek tomu, že táto smernica neobsahuje takéto pravidlo. Po analogickom uplatnení vyššie uvedenej zásady Súdny dvor rozhodol, že „výrazy použité na označenie oslobodení uvedených v článku 13 šiestej smernice sa majú vykladať reštriktívne, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré platiteľ dane uskutoční za odplatu". [47]

b) Pojem „prenajímanie nehnuteľného majetku"

102. Súdny dvor okrem toho vychádza z predpokladu, že oslobodenia uvedené v článku 13 šiestej smernice sú autonómnymi pojmami práva Spoločenstva musia byť preto

43 — Pozri analogicky úvahy, ktoré predniesli generálny advokát La Pergola v návrhoch z 18. marca 1999 vo veci, Amegual, C-12/98 (rozsudok z 3. februára 2000, Zb. s. I-527), bod 9, a generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo svojich návrhoch zo 4. mája 2004, Temco Europe, C-284/03 (rozsudok z 18. novembra 2004, Zb. s. I-11237), bod 24.

44 — Prvá smernica Rady z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (67/227/EHS) (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3).

45 — V tomto zmysle LOHSE, C.: Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht. In: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, c. d., s. 62.

46 — Druhá smernica Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES 71, s. 1303), zrušená článkom 37 šiestej smernice.

47 — Rozsudky z 15. júna 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Zb. s. 1737, bod 13; z 11. augusta 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Zb. s. I-2341, bod 19; z 5. júna 1997, SDC, C-2/95, Zb. s. I-3017, bod 20; Blasi, už citovaný v poznámke pod čiarou 42, bod 18; zo 7. septembra 1999, Gregg, C-216/97, Zb. s. I-4947, bod 12; z 12. septembra 2000, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 64, a Komisia/Írsko, C-358/97, Zb. s. I-6301, body 52 a 55; z 18. januára 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Zb. s. I-493, bod 25; z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965, bod 23; Temco Europe, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, bod 17, a z 3. marca 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Zb. s. I-1527, bod 29.

definované na úrovni Spoločenstva. [48] To platí predovšetkým pre pojem „prenajímanie“, ktorého podstatná vlastnosť podľa Súdneho dvora spočíva v tom, že prenajímateľ „prenecháva za odplatu nájomcovi právo po určitú dohodnutú dobu užívať určitú nehnuteľnosť tak, akoby bol jej vlastníkom, s vylúčením akejkoľvek inej osoby z výkonu takéhoto práva“. [49] Na účely určenia, či osobitná dohoda zodpovedá tejto definícii, je potrebné prihliadať na všetky prvky operácie a okolnosti, za akých k nej dochádza, [50] pričom je rozhodujúci jej objektívny obsah [51] bez ohľadu na to, aký význam jej dali účastníci. [52]

103. Tieto podmienky sú podľa môjho názoru splnené, pokiaľ ide o právo užívať, ktoré zákazník nadobúda za svoje body. Na jednej strane toto právo – ako presvedčivo uviedol MRL [53] a aspoň implicitne uznala väčšina vedľajších účastníkov konania – má vlastnosti, ktoré zodpovedajú vlastnostiam „prenajímania“ tak, ako je vymedzené v zmysle článku 13 B písm. b). Na druhej strane je potrebné uviesť, že právo časovo obmedzeného užívania nehnuteľností bez ohľadu na jeho právnu povahu, [54] ktorá sa určí podľa príslušného práva členských štátov, priznáva svojmu držiteľovi užívacie právo porovnateľné s právom, ktoré mu priznáva nájom ubytovania. [55] Na to som už odkázala skôr v mojich návrhoch prednesených vo veci RCI Europe. [56]

104. Je potrebné uviesť, že činnosť sprostredkovania súvisiaca s turistickými ubytovacími

48 — Pozri rozsudky z 26. marca 1987, Komisia/Holandsko, 235/85, Zb. s. 1471, bod 18; Stichting Uitvoering Financiële Acties, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 11; SDC, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 21; z 12. novembra 1998, Institute of the Motor Industry, C-149/97, Zb. s. I-7053, bod 17; Komisia/Írsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 51; z 8. marca 2001, Skandia, C-240/99, Zb. s. I-1951, bod 32; z 10. septembra 2002, Kügler, C-141/00, Zb. s. I-6833, bod 25; zo 16. januára 2003, Maierhofer, C-315/00, Zb. s. I-563, bod 25; Sinclair Collis, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 22; Temco Europe, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, bod 16; Fonden Marselisborg Lystbådehavn, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 27; z 19. apríla 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Zb. s. I-3225, bod 15, a zo 6. decembra 2007, Walderdorff, C-451/06, Zb. s. I-10637, bod 16.

49 — Rozsudky zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Zb. s. I-6831, bod 55; z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 21, a Sinclair Collis, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 25.

50 — Pozri rozsudok Stockholm Lindöpark, už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 26.

51 — Rozsudok Cantor Fitzgerald International, už citovaný v poznámke pod čiarou 49, bod 33.

52 — Rozsudok Maierhofer, už citovaný v poznámke pod čiarou 48, bod 39.

53 — Pozri s. 9 bod 3.18 žaloby MRL.

54 — Smernica Európskeho Parlamentu a Rady 94/47/ES z 26. októbra 1994 týkajúca sa ochrany kupujúcich v súvislosti s niektorými prvkami zmlúv o kúpe práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností (Ú. v. ES L 280, s. 83; Mim. vyd. 13/013, s. 315) vo svojom článku 1 ustanovuje, že členské štáty „ostanú príslušné pre iné záležitosti, okrem iného pre určenie povahy práv, ktoré sú predmetom zmlúv pokrytých touto smernicou“. Článok 2 tejto smernice zodpovedajúcim spôsobom definuje právo na časovo obmedzené užívanie ako „právo k nehnuteľnosti alebo akékoľvek iné právo týkajúce sa využitia jednej alebo viacerých nehnuteľnosti na určené alebo určiteľné obdobie v roku, ktoré nesmie byť kratšie ako týždeň“.

55 — KELP, U.: *Time-Sharing-Verträge*. Baden-Baden, 2005, s. 118 a nasl., zdôrazňuje, že jadrom záväzkovej zmluvy o práve časovo obmedzeného užívania nehnuteľností je prenechanie obytného priestoru, keďže keby neexistovalo, bolo by časovo obmedzené užívanie vo vzťahu k apartmánom turistického strediska nepredstaviteľné. Z tohto dôvodu prevládajúca právna teória tvrdí, že podstatné prvky zmluvného vzťahu vedú k nájomnému právu. Podľa autorky k tomu dochádza v takej miere, v akej sa poskytovanie služieb obmedzuje na údržbu, upratovanie a správu predmetu zmluvy o časovo obmedzenom užívaní nehnuteľností tým skôr, že údržba predmetu nájmu je súčasťou povinností prenajímateľa aj v jednoduchých nájomných zmluvách. Upratovanie a správa predmetu predstavujú tiež vedľajšie služby vo vzťahu k prenechaniu obytného priestoru.

56 — Pozri bod 123 návrhov, ktoré som predniesla 2. apríla 2009 vo veci RCI Europe (rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 4).

zariadeniami v profesionálnej forme, v akej ju vykonáva žalobca, zjavne nie je spojená so žiadnym prevodom práv z jedného člena na druhého. Z uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania totiž vyplýva, že práva na užívanie súvisiace so stanovenými týždňami sa deponujú u správcu; zákazník preto nenadobúda skutočné a vlastné právo časovo obmedzeného užívania nehnuteľností. Navyše je potrebné spresniť, že timesharingové zmluvy často upravujú možnosť poskytnúť užívacie práva tretím osobám, či už odplatne alebo bezodplatne, ďalší člen zúčastňujúci sa výmeny sa môže dovolávať týchto práv. [57] Z toho vyplýva, že zákazník, ktorý nadobudne do užívania ubytovanie v turistickom stredisku, získa právne postavenie analogické postaveniu držiteľa práva časovo obmedzeného užívania nehnuteľností.

105. Proti klasifikácii takej služby ako „prenajímania" v zmysle článku 13 B písm. b) – ktorá sa tu navrhuje – namieta len vláda Spojeného kráľovstva, zastávajúca právne stanovisko, ktoré sa mi však nezdá byť veľmi presvedčivé, vzhľadom na to, že odkazuje len na prvú transakciu, čiže na predaj práv na body. Na podporu svojho stanoviska napríklad vláda Spojeného kráľovstva v prvom rade uvádza, že prostredníctvom tejto transakcie sa neprenecháva dostatočne určený nehnuteľný majetok a v druhom rade, že práva na body je možné vôbec nevymeniť. Toto stanovisko je však príliš formalistické, keďže po prvé odkazuje len na časť obchodného modelu MRL a po druhé úplne ignoruje skutočný účel prvej transakcie. Zákazník v konečnom dôsledku nadobúda práva na body s úmyslom získať právo užívať ubytovanie v turistickom stredisku na týždeň. [58] Na účely klasifikácie takého prenechania práva užívania, akým je „prenajímanie" z právneho hľadiska, preto nie je rozhodujúce, že jednotlivé charakteristiky nehnuteľného majetku nie sú dostatočne známe v okamihu prvej transakcie, keďže zmluvné strany v každom prípade poznajú podmienky užívania majetku. Tieto podmienky, ako už bolo uvedené, [59] odrážajú definíciu prenajímania vypracovanú Súdnym dvorom na účely DPH. Právne stanovisko, ktoré zastáva vláda Spojeného kráľovstva, je preto potrebné zamietnuť.

106. V konaní vo veci samej preto ide o „prenajímanie nehnuteľného majetku" v zmysle tohto predpisu. Je však potrebné položiť si otázku, či má režim výnimiek význam.

57 — VANBRABANT, B.: *Time-Sharing*. Bruxellel, 2006, s. 48, zdôrazňuje, že v rámci výmeny by nedošlo k žiadnemu prevodu práva užívania. Obmedzilo by sa na založenie záväzkových práv medzi účastníkmi a/alebo podnikateľom, ktorý prevádzkuje výmenný klub. KELP, U.: c. d., s. 26, vidí v možnosti prenechať tretím osobám práva užívania dôvod súčasného úspechu výmenných klubov. Držitelia práv turnusového užívania, ktorí nechcú osobne vykonávať svoje právo, by sa totiž mali v zásade starať sami o prenechanie práva. Zmluva o časovo obmedzenom užívaní nehnuteľností by sa napokon stala pružnou, a teda aj zaujímavou pre širší okruh zákazníkov len prostredníctvom začlenenia predmetu do organizácie výmeny, ktorá by koordinovala žiadosti na výmenu subjektov, oprávnených na užívanie.

58 — Pozri bod 75 týchto návrhov.

59 — Pozri bod 104 týchto návrhov.

c) Uplatniteľnosť režimu výnimiek upraveného v článku 13 B písm. b) bode 1

107. V tomto prípade sa môže uplatniť ustanovenie, ktoré vylučuje „poskytovania ubytovania, … v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou“. Pobyt v nehnuteľnostiach, na ktorých viaznu práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností tretích osôb – čo je podstatné v tomto prípade – by totiž mohol byť „ubytovaním v sektore s podobnou funkciou“. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že na to, aby ustanovenie, ktoré upravuje všeobecné zdaňovanie všetkých zdaniteľných plnení dosiahlo účinok, nemôže sa článok 13 B písm. b) bod 1 šiestej smernice ako výnimka zo skutočného režimu oslobodení vykladať reštriktívne. [60]

108. Keďže neexistuje žiadny zjavný dôvod, na základe ktorého by mali krátkodobé pobyty v turistických strediskách podliehať inému daňovému zaobchádzaniu oproti poskytovaniu ubytovania v hotelovom sektore, uplatňovanie tohto pravidla by v prvom rade v podmienkach daňovej politiky umožnilo jednotné uplatňovanie právnej úpravy o DPH na tento prípad, ktorý je predmetom konania vo veci samej. Ako vyplýva z uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, zákazník si môže slobodne zvoliť jednu alebo druhú možnosť. Keby zdaňovanie výnosov, ktoré dosahuje MRL, záviselo od voľby zákazníka, nebolo by to zlučiteľné so zásadou daňovej neutrality, ktorá si vyžaduje všeobecné zdaňovanie všetkých výnosov a rovnaké zaobchádzanie v daňovej oblasti. [61] Takýmto spôsobom by sa ovplyvnila predvídateľnosť uplatňovania právnej úpravy o DPH. Okrem toho neexistuje dôvod na rozdielne daňové zaobchádzanie, keďže služby – vzhľadom na to, že neexistujú informácie v opačnom zmysle – sú takmer rovnaké.

109. Režim uvedený v článku 13 B písm. b) bode 1 šiestej smernice potvrdzuje, že okrem poskytovania ubytovania v hotelovom sektore, aj poskytovanie ubytovania v sektoroch s podobnou funkciou môže podliehať DPH; zároveň je potrebné uviesť, že toto ustanovenie pripúšťa, že členské štáty môžu ustanoviť ďalšie výnimky z rámca pôsobnosti uvedeného oslobodenia. Ako uviedol Súdny dvor v rozsudku Blasi [62], na účely obmedzenia služieb poskytovania ubytovania, ktoré musia podliehať dani ako výnimka z oslobodenia pri prenajímaní nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) bodu 1 šiestej smernice

60 — Pozri rozsudok Blasi (už citovaný v poznámke pod čiarou 47, bod 19), ako aj bod 18 návrhov, ktoré v uvedenej veci predniesol generálny advokát Jacobs, podľa ktorých výraz „v sektoroch s podobnou funkciou“ sa má vykladať extenzívne, keďže jeho účelom je zabezpečiť, aby služby dočasného ubytovania obdobné službám, ktoré sa poskytujú v hotelovom sektore, a teda v potenciálnej konkurencii s nimi, podliehali dani.

61 — Pozri bod 101 týchto návrhov.

62 — Pozri rozsudok Blasi, už citovaný v poznámke pod čiarou 47.

majú členské štáty priestor na voľnú úvahu.[63] Tento má však svoje obmedzenie v účele tohto ustanovenia, ktoré vo vzťahu k prenechaniu priestorov na bývanie do užívania má za cieľ, aby bolo poskytovanie – zdaniteľné – ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou, odlíšené od oslobodených plnení, čiže od prenajímania nehnuteľného majetku. V tomto rozsudku Súdny dvor priznal členským štátom právomoc, aby pri preberaní článku 13 B písm. b) bodu 1 šiestej smernice mohli ustanoviť kritériá, ktoré považujú za primerané na účely takéhoto rozlíšenia.[64] V tejto súvislosti uviedol, že dĺžka ubytovania je primeraným rozlišovacím kritériom medzi poskytovaním ubytovania v hotelovom sektore (ako zdaniteľným plnením) a prenajímaním priestorov na bývanie (ako oslobodeným plnením).[65]

110. Keďže sporné služby – pobyt v turistickom stredisku a poskytovanie ubytovania v hotelovom sektore – majú v podstate obdobné funkcie a odlišujú sa od iných druhov krátkodobým prenajímaním ubytovania, je viac menej možné odporučiť, aby sa v konaní vo veci samej použila analogicky táto judikatúra.

63 — Tamže, bod 21.

64 — Tamže, bod 22.

65 — Tamže, bod 23.

d) Význam právomoci podľa článku 13 B písm. b) druhého odseku

111. Aj v celkom pravdepodobnom prípade, v ktorom konkrétne okolnosti prípadu, ktorý je predmetom konania vo veci samej vedú k tomu, aby sa podmienky vyplývajúce z právnej úpravy obdobných „funkcií“ považovali za nesplnené – keďže napríklad poskytovanie ubytovania v turistických strediskách MRL nie je spravidla spojené s takými službami, aké by naopak zákazník dostal v hoteli[66] –, by členské štáty však na základe právomoci, ktorá im bola všeobecne zverená a v medziach voľnej úvahy, ktoré im priznáva článok 13 B písm. b) druhý pododsek, mohli v každom prípade – ako správne uviedla Komisia[67] – vylúčiť z rozsahu pôsobnosti oslobodenia aj takéto krátkodobé poskytovanie ubytovania. Citované pravidlo totiž umožňuje členským štátom, aby ustanovili ďalšie výnimky z rámca pôsobnosti

66 — V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť konkrétnu štruktúru zmluvného vzťahu. Vo svojich návrhoch prednesených vo veci Blasi generálny advokát Jacobs uviedol, že činnosť daňovníka, ktorý napríklad prenecháva do nájmu priestor na bývanie na krátke časové obdobie, je v podstate totožná a konkuruje s činnosťou toho, kto prenecháva k dispozícii ubytovanie v hotelovom sektore. To, čím sa v podstate tieto druhy prenájmov odlišujú od prenájmu priestorov na bývanie, ktorý je predmetom oslobodenia, je podľa generálneho advokáta dočasný charakter poskytovania ubytovania. Zdôrazňuje, že krátkodobý prenájom je v každom prípade spojený s doplnkovými službami, akými sú napríklad poskytovanie posteľnej bielizne a upratovanie priestorov určených na spoločné používanie alebo dokonca samotného priestoru ubytovania, a upozorňuje tiež, že krátkodobý nájom predpokladá aktívnejšie využívanie vlastníctva oproti dlhodobému nájmu, s prihliadnutím na väčšie náklady na dohľad a správu.

67 — Pozri bod 46 vyjadrenia Komisie.

oslobodenia ustanoveného pre prenajímanie nehnuteľného majetku;[68] má teda autonómny normatívny obsah bez ohľadu na prípady, ktoré upravil normotvorca Spoločenstva v článku 13 B písm. b) v bodoch 1 až 4 šiestej smernice.

112. Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že článok 13 B písm. b) šiestej smernice nebráni tomu, aby členský štát zdanil DPH sprostredkovanie ubytovania v nehnuteľnostiach, na ktorých viaznu práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností tretích osôb, pokiaľ je predmetom tejto činnosti krátkodobé poskytovanie ubytovania.

D — *Návrh*

113. Na záver je možné uviesť, že také plnenie, aké poskytuje MRL, ktoré spočíva v udeľovaní práv na body, ktoré môže nadobúdateľ každoročne uplatniť na obývanie a využívanie ubytovania v turistických strediskách MRL s časovo obmedzeným užívaním nehnuteľností, patrí do rámca „poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom“ podľa článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice (teraz článok 45 smernice 2006/112).

114. Pokiaľ ide o určenie miesta plnenia, je vždy potrebné rozlišovať medzi plneniami, ktoré sa poskytujú za protihodnotu, ktorou je bonifikačný poplatok, a poplatkom za predaj.

115. Miestom plnenia služieb, ktoré poskytuje združenie, ktorého činnosť spočíva v uľahčení výmeny práv užívania nehnuteľností a ktoré prijíma ako protihodnotu od svojich zákazníkov bonifikačný poplatok, je miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, ku ktorej má dotknutý zákazník právo časovo obmedzeného užívania nehnuteľností.

116. Miestom poskytovania služby predaja práv na body je miesto v členských štátoch, kde poskytovateľ v okamihu nadobudnutia práv na body zo strany zákazníka vlastní nehnuteľnosti. DPH sa vyberá pomerne vo vzťahu k pomeru nehnuteľností v inventárnom súpise v každom dotknutom členskom štáte.

117. Vzhľadom na to, že vyššie opísaná služba sa má kvalifikovať ako „prenajímanie nehnuteľného majetku“ v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice [teraz článok 135 ods. 1 písm. l) smernice 2006/112], je potrebné uznať možnosť oslobodenia. Citované pravidlo však nebráni tomu, aby členské štáty vylúčili túto službu z rámca pôsobnosti oslobodenia.

68 — Pozri rozsudky z 15. decembra 1993, Lubbock Fine, C-63/92, Zb. s. I-6665, bod 13, a Amengual Far, už citovaný v poznámke pod čiarou 43, bod 10.

VIII — Návrh

118. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Court of Session takto:

„1. Také plnenie, aké poskytuje MRL, ktoré spočíva v udeľovaní zmluvných práv (práv na body), ktoré môže nadobúdateľ každoročne uplatniť na obývanie a využívanie ubytovania v turistických strediskách MRL s časovo obmedzeným užívaním nehnuteľností, patrí do rámca ‚poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom' podľa článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov o dani z obratu – spoločnom systéme pre daň z pridanej hodnoty, jednotnom základe jej stanovenia (teraz článok 45 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty).

2. Pokiaľ ide o bonifikačný poplatok, miestom plnenia je miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, ku ktorej dotknutý člen vlastní právo časovo obmedzeného užívania nehnuteľností. Pokiaľ ide o poplatok za predaj, miesto plnenia sa určí v členských štátoch, v ktorých poskytovateľ vlastní nehnuteľnosti v okamihu nadobudnutia práv na body zákazníkom. DPH sa má vyberať pomerne k príslušnému pomeru nehnuteľností v inventárnom súpise v každom z dotknutých členských štátov.

3. Vyššie opísaná služba sa má kvalifikovať ako ‚prenajímanie nehnuteľného majetku' v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice [teraz článok 135 ods. 1 písm. l) smernice 2006/112]. Citované pravidlo však nebráni tomu, aby členské štáty vylúčili túto službu z rámca pôsobnosti oslobodenia."