SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE VERICE TRSTENJAK, predstavljeni 7. septembra 2010[1]

Stvarno kazalo

I – Uvod ..... I - 13186

II – Pravni okvir ..... I - 13186

III – Dejansko stanje ..... I - 13189

IV – Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje ..... I - 13193

V – Postopek pred Sodiščem ..... I - 13195

VI – Bistvene trditve strank ..... I - 13195

A – Uvrstitev spornih storitev ..... I - 13195

B – Kraj obdavčitve in možnost oprostitve plačila davka ..... I - 13197

VII – Presoja ..... I - 13200

A – Uvodne opombe ..... I - 13200

1. Nujnost enotne določitve kraja opravljanja storitve ..... I - 13200

2. Temeljna načela ureditve o kraju opravljanja storitve ..... I - 13201

3. Nujnost preureditve vprašanj za predhodno odločanje ..... I - 13202

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

B – Uvrstitev spornih storitev in kraja opravljanja storitve ..... I - 13203

1. Nujnost sinalagmatskega razmerja ..... I - 13203

2. Različne vrste plačil ..... I - 13203

3. Presoja posameznih storitev z vidika pravne ureditve davka na dodano vrednost ..... I - 13204

a) Nadomestilo za pridobitev posebnih pravic ..... I - 13204

i) Pripisovanje upoštevne izpolnitve ..... I - 13204

ii) Določitev kraja opravljanja storitve ..... I - 13205

b) Plačilo za nakup ..... I - 13206

i) Uvrstitev upoštevne storitve ..... I - 13206

ii) Določitev kraja opravljanja storitve ..... I - 13207

– Prvi pristop: navezovanje na neki portfelj nepremičnin ... I - 13208

Zahteva neposredne zveze z nepremičnino ..... I - 13208

Neposredna zveza med storitvijo in nasprotno storitvijo ... I - 13209

Rezultat ..... I - 13210

– Drugi pristop: upoštevanje časa unovčitve točk ..... I - 13210

Argumenti v prid temu pristopu ..... I - 13210

Argumenti proti temu pristopu ..... I - 13212

Rezultat ..... I - 13213

c) Možnost nastanitve v hotelu ..... I - 13214

d) Storitev ni članstvo v klubu ..... I - 13214

e) Vmesni rezultat ..... I - 13215

C – Možnost davčne oprostitve ..... I - 13216

1. Posredovanje nastanitve v hotelih, ki jih upravlja podjetje MRL ..... I - 13216

2. Posredovanje nastanitve v nepremičninah, na katerih obstajajo pravice tretjih do uporabe na podlagi časovnega zakupa ..... I - 13216

a) Splošno o davčnih oprostitvah in izjemah iz člena 13(B)(b) Šeste direktive ..... I - 13216

b) Pojem „dajanje nepremičnin v najem“ ..... I - 13217

c) Uporaba posebne ureditve iz člena 13(B)(b), točka 1 ..... I - 13220

d) Uporaba pooblastila iz člena 13(B)(b), pododstavek 2 ..... I - 13221

D – Sklepi ..... I - 13222

VIII – Sklepni predlogi ..... I - 13223

I – Uvod

1. Škotsko Court of Session (v nadaljevanju: predložitveno sodišče) v skladu s členom 234 ES[2] s predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišču Evropske unije postavlja vrsto vprašanj o razlagi členov 9(2) in 13(B)(b) Direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (Šesta direktiva)[3].

2. Vprašanja za predhodno odločanje se nanašajo na pravilno uvrstitev nekaterih storitev s stališča davka na dodano vrednost, ki se opravijo v okviru pridobitve pravic do časovnega zakupa, in na ugotovitev merodajnih meril za presojo davčnopravno upoštevnega kraja opravljanja storitev. Razlog za predlog za predhodno odločanje je spor, ki poteka med podjetjem Macdonald Resorts Limited (v nadaljevanju: MRL), ki ima sedež v Združenem kraljestvu, katerega gospodarska dejavnost zajema med drugim tudi prodajo pravic do časovnega zakupa, in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (britanski davčni organ, v nadaljevanju: HMRC) zaradi obdavčitve nekaterih dohodkov iz naslova posebne ponudbe tega podjetja, pri kateri se pravice do časovnega zakupa posredujejo v skladu s posebnim sistemom točk na podlagi plačila.

3. Ta zadeva je nekoliko podobna zadevi RCI Europe, v kateri je Sodišče odločilo s sodbo z dne 3. septembra 2009.[4] To je zaradi tega, ker je tudi v tej zadevi v središču obravnavanje poslovnih transakcij v povezavi s pridobitvijo pravic do časovnega zakupa s stališča davka na dodano vrednost. Vendar pa ni mogoče spregledati razlik, ki se nanašajo predvsem na oblikovanje ponudbe podjetja MRL. Ugotovitve Sodišča v sodbi RCI Europe se lahko kvečjemu uporabljajo kot izhodišče za pravno analizo te zadeve.

II – Pravni okvir

4. Šesta direktiva določa pravila za določanje kraja obdavčljivega prometa. Ta direktiva je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem

2 – V skladu z Lizbonsko pogodbo, ki spreminja Pogodbo o Evropski uniji in Pogodbo o ustanovitvi Evropske skupnosti, z dne 13. decembra 2007 (UL C 306, str. 1), je predlog za predhodno odločanje zdaj urejen v členu 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije.

3 – UL L 145, str. 1.

4 – Sodba z dne 3. septembra 2009 v zadevi RCI Europe (C-37/08, ZOdl., str. I-7533).

sistemu davka na dodano vrednost,[5] ki je začela veljati 1. januarja 2007, pri tem pa so bila pravila, ki so merodajna za postopek v glavni stvari, v veliki meri prevzeta nespremenjena.

5. Člen 9(1) Šeste direktive[6] določa to splošno pravilo:

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

6. Člen 9(2) Šeste direktive[7] vsebuje nekaj posebnih določil. Tako je v skladu s točko (a) te določbe „kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremičnina nahaja."

Člen 10(2) Šeste direktive[8] določa:

„1. (a) ‚Obdavčljivi dogodek' je dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna davka.

(b) ‚Obveznost obračuna' davka nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo odloži.

2. Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Dobave blaga, razen dobav iz člena 5(4)(b), in opravljanje storitev, pri katerih se izdajajo zaporedni obračuni ali se izvršijo zaporedna plačila, se štejejo za zaključene v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki obračuni ali plačila nanašajo. Države članice lahko v določenih

5 – UL L 347, str. 1.

6 – Ustreza členu 43 Direktive 2006/112.

7 – Ustreza členu 45 Direktive 2006/112.

8 – Ustreza členom od 62 do 66 Direktive 2006/112.

primerih določijo, da se šteje, da so bile zaporedne dobave blaga in storitev, ki se opravljajo v daljšem časovnem obdobju, končane najmanj v roku enega leta.

Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna davka ob prejemu plačila in od prejetega zneska.

Z odstopanjem od zgornjih določb lahko države članice določijo, da obveznost obračuna davka za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane:

– najkasneje ob izdaji računa, ali

– najkasneje ob prejemu plačila ali

– če račun ni izdan ali je izdan kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.“

7. Člen 13(B) Šeste direktive[9] določa:

„Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[…]

b) lizing ali dajanje v najem nepremičnin, razen:

1. nastanitve, kot je opredeljena v zakonodaji držav članic, v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami, vključno z nastanitvijo v počitniških taborih ali na prostorih, urejenih za taborjenje;

2. dajanja v najem garaž in površin za parkiranje vozil;

9 – Ustreza členu 135(1) in (2) Direktive 2006/112.

3. dajanja v najem stalno instalirane opreme in strojev;

4. najema sefov.

Države članice lahko uporabijo nadaljnje izključitve iz obsega te oprostitve."

III – Dejansko stanje

8. Podjetje MRL je družba, ki ne kotira na borzi in ima sedež na Škotskem (Združeno kraljestvo). Njena gospodarska dejavnost zajema odsvojitev pravic do uporabe na podlagi časovnega nakupa (pravice iz time-sharinga) na nepremičninah, ki so v tej državi članici in Španiji, in pripadajoče vzdrževanje objektov ter druge sorodne storitve. Družba MRL ima več počitniških objektov v obeh državah in tudi verigo hotelov v Združenem kraljestvu. HMRC je v Združenem kraljestvu organ, ki je pristojen za pobiranje davka na dodano vrednost.

9. Med pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki jih je prodajalo podjetje MRL, so do leta 2003 spadale pravice do uporabe za določene tedne: njegove stranke so plačale nadomestilo za dalj časa obstoječo ali pa za časovno neomejeno pravico, da lahko za določen čas – po navadi en ali dva tedna v letu – prebivajo v določeni nepremičnini. Stranke so morale nositi letne stroške vzdrževanja. Podjetje MRL je od nadomestila, ki ga je prejelo od kupcev pravic do uporabe za določene tedne, vsakokrat obračunalo davek na dodano vrednost glede na lokacijo in starost zadevne nepremičnine. V skladu s tem je bil za nepremičnine v Združenem kraljestvu, stare manj kot tri leta, plačan davek na dodano vrednost po navadni stopnji. Za nepremičnine v Združenem kraljestvu, stare vsaj tri leta, pa se je promet obravnaval, kot da je oproščen davka. Takšno obravnavanje se je ujemalo s stališčem HMRC o uporabi predpisov o davku na dodano vrednost za storitve pravic do uporabe za določene tedne. Za nepremičnine v Španiji se je štelo, da transakcije niso obdavčene z davkom na dodano vrednost Združenega kraljestva, ampak z davkom na dodano vrednost v Španiji. Temu ustrezno se je davek na dodano vrednost za storitve vzdrževanja obračunaval v Združenem kraljestvu ali Španiji.

10. Podjetje MRL je oktobra 2003 uvedlo nov izdelek časovnega zakupa z oznacbo „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (v nadaljevanju: program izbire). Za začetek delovanja programa izbire je podjetje MRL s pisnim statutom ustanovilo klub z oznacbo „Options by MacDonald Hotels and Resorts" (v nadaljevanju: klub) kot društvo brez pravne osebnosti brez pridobitnega namena, katerega glavni namen je: „zagotavljanje pravic članov do rezervacije počitniških objektov in drugih stranskih storitev za določena obdobja v vsakem letu za v nadaljevanju navedeno trajanje 30 let pod pogoji iz programa, ki je opredeljen v tem statutu".

11. Iz predložitvenega sklepa izhaja, da so statut kluba in pripadajoče pogodbe oblikovane zapleteno, pri tem pa v bistvu kažejo te značilnosti:

i) Klub naj bi obstajal od 3. oktobra 2003 za obdobje 30 let, torej do 2. oktobra 2033.

ii) Za statut, statutarne pravice strank in pripadajoče pogodbe se uporablja škotsko pravo.

iii) Družba MRL je statutarni ustanovitveni član s pravico in dolžnostjo, da vodi posle in zadeve kluba, upravlja s programom in izvrši vsa ravnanja, za katera meni, da so za to potrebna.

iv) Vsak član ima en glas na točkovno upravičenje, ki mu pripada.

v) Podjetje MRL je kot ustanovitveni član imenovalo skrbnika in je približno oktobra 2003 nanj preneslo vse neprodane pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa na njenih nepremičninah za prebivanje. V skladu s statutom je imela družba MRL na teh nepremičninah za prebivanje pripadajoča točkovna upravičenja. Ta točkovna upravičenja (kot vse pravice do bivalnih prostorov, ki jih je podjetje MRL kasneje preneslo na skrbnika) lahko podjetje MRL prenese na redne člane. Zasnova „točkovnega upravičenja“ je pojasnjena spodaj v točki vii.

vi) Stranke podjetja MRL, ki zaprosijo za pristop in izpolnjujejo ustrezne pogoje za članstvo, postanejo redni člani programa izbire. Točkovna upravičenja pridobijo bodisi z nakupom od podjetja MRL (glej zgoraj) bodisi tako, da pravice do uporabe za določene tedne dajo na razpolago pri skrbniku (glej pojasnila spodaj, točka viii).

vii) Podjetje MRL v skladu s statutom pravicam do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa članov dodeli neko vrednost. Izražena je kot neko število točk, ki se določa po kraju, standardu in vrsti nastanitvene zmogljivosti kot tudi glede

na letni čas. Vsako leto se članom glede na njihova točkovna upravičenja dodeli neko število točk kot dobropis. Te lahko unovčijo v zadevnem letu tako, da uporabijo nastanitvene zmogljivosti po svoji izbiri in v obdobju po svoji izbiri vse do meje vrednosti svojih točk. S pojmom „točkovno upravičenje“ je označena pravica članov do vsakoletnega dobropisa točk, s katerim lahko med zadevnim letom izvršijo svojo pravico do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa. Pravica članov do unovčitve točk je odvisna od tega, ali so v obdobju in v počitniškem objektu, za katerega so se odločili, prosta mesta.

viii) Tistemu, ki želi postati član programa izbire, ni treba plačati pristopne pristojbine, ampak mora kot redni član pridobiti točkovna upravičenja. To lahko doseže na dva načina. Prvič, točkovna upravičenja se lahko kupijo pri podjetju MRL (trenutno za ceno 2,50 GBP za točkovno upravičenje, pri tem pa se občasno nudijo popusti za reklamne namene). Do nakupa pride s sklenitvijo prodajne pogodbe o točkah med stranko in podjetjem MRL. Drugič, točkovno upravičenje se lahko realizira (1) proti dajanju na razpolago pravic do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki so bile prej kupljene od podjetja MRL, pri skrbniku in (2) proti plačilu „nadomestila za pridobitev posebnih pravic“. Za pridobitev na ta drugi način obstajata dve možnosti. Kdor je že imetnik pravice do časovnega zakupa podjetja MRL, lahko vnese svojo nepremičnino v program izbire tako, da s podjetjem MRL sklene „pogodbo o pridobitvi posebnih pravic“ in tako pridobi število točkovnih upravičenj, ki ustreza tej pravici do časovnega zakupa. Alternativno pa lahko tisti, ki želi postati član in še nima svojih pravic do tedenskega zakupa, s podjetjem MRL sklene „pogodbo o povratnem nakupu in o pridobitvi posebnih pravic“, s katero sočasno kupi pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa in te vplača v program izbire. Člani, ki so sklenili eno od dveh navedenih pogodb, so označeni kot „člani z vplačanim statusom“. Ti so posebna skupina znotraj rednih članov. Član z vplačanim statusom ohrani pravico, ki jo mora izrabiti v prvih dveh mesecih vsakega leta, da uporabi svoje pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa v zadevnem letu. Če se odloči, da je ne bo uporabil, se mu kot dobropis dodeli ustrezno število točk, ki jih lahko uporabi za druge nastanitvene zmogljivosti, ponujene v okviru programa izbire; njegove lastne pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki jih je dal na razpolago pri skrbniku, postanejo razpoložljive za druge člane, ki prav tako želijo unovčiti svoje točke, da bi si zagotovili uporabo zadevne nastanitve v teh tednih.

ix) Poleg tega se redni člani zavežejo, da bodo letno plačali nadomestilo za stroške upravljanja glede na stanje svojih točkovnih upravičenj in pristojbino za rezervacijo počitniških objektov pri unovčevanju točk. Plačilo se opravi na Škotskem v korist podjetja MRL.

x) Redni člani lahko kadarkoli dokupijo dodatna točkovna upravičenja od podjetja MRL.

xi) Podjetje MRL lahko v skladu s statutom predvidi, da lahko člani zamenjajo točke za nastanitve v hotelih, ki jih upravlja podjetje MRL, ali za druge prednosti. Podjetje MRL je v praksi določilo, da lahko člani namesto unovčevanja točk za bivanje v nastanitveni zmogljivosti v obliki časovnega zakupa tudi do 10 mesecev vnaprej zahtevajo zamenjavo točk za tri, štiri ali sedem nočitev v enem od 70 hotelov, če so sobe na razpolago. Število točk, potrebnih za rezervacijo, se določa v skladu s posebno kategorijo, v katero so vsakokrat uvrščeni udeleženi hoteli. Po opravljeni rezervaciji podjetje MRL hotelu jamči za stroške prebivanja.

xii) Statut predvideva, da lahko člani točke, ki niso bile porabljene v enem letu, na svojo zahtevo shranijo in nato uporabijo v naslednjem letu. Član lahko shrani celotno zalogo točk, če to zahteva najkasneje devet mesecev pred potekom vsakokratnega tekočega leta, in lahko shrani vse do 50 % svoje zaloge točk, če to zahteva kasneje kot devet mesecev, vendar pa vsaj tri mesece pred koncem leta.

xiii) Člani lahko v skladu s statutom najkasneje do tretjega meseca pred potekom leta vzamejo točke od deleža točk, ki jim pripada za naslednje leto, če želijo rezervacijo, za katero je potrebno več točk, kot jim jih pripada v skladu s točkovnimi upravičenji v tekočem letu. V takšnem primeru morajo pri rezervaciji plačati tudi ocenjeno nadomestilo za stroške upravljanja za naslednje leto.

xiv) V skladu s statutom lahko podjetje MRL poleg tega predvidi, da imajo lahko člani dostop do zunanjih programov izmenjave za pravice do časovnega zakupa (torej tistih, ki jih nudijo tretji) in da lahko postanejo člani teh programov. Podjetje MRL se je povezalo z enim takšnim programom, ki se izvaja pod označbo „Interval International“. Pri vstopu v program izbire člani brez plačila posebnega nadomestila pridobijo tudi dveletno članstvo v Interval International. Po poteku tega obdobja lahko na lastne stroške z ločenimi pogodbami to članstvo podaljšajo. Člani kluba so na podlagi članstva v Interval International upravičeni, da pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa iz programa izbire, ki so jih pridobili z unovčenjem svojih točk v enem letu, zamenjajo za uporabo počitniških

objektov, ki so jih dali na razpolago drugi člani Interval International. Statut tudi določa, da lahko podjetje MRL konča ali spremeni že, glede na primer, sklenjeno udeležbo v zunanjem programu za pravice do časovnega zakupa.

xv) Podjetje MRL ima ves čas pravico, da pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki jih je preneslo na skrbnika (glej zgoraj točko V), umakne iz programa izbire. Mora pa zagotoviti, da je ves čas na razpolago dovolj objektov za nastanitev, da se lahko koristijo vsa točkovna upravičenja, ki pripadajo njemu in rednim članom. Poleg tega je podjetje MRL upravičeno določiti in spremeniti uvrstitev namestitvenih objektov zaradi dodelitve točk ter na novo razporediti točke in točkovna upravičenja tako, da se njihovo število poveča ali zmanjša vedno v enakem razmerju, pod pogojem, da se ohrani njihova vrednost.

IV – Postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12. V postopku v glavni stvari gre za pravilno uvrstitev dobav, ki jih opravlja družba MRL v okviru svoje gospodarske dejavnosti, ki se nanaša na pravice do časovnega zakupa, zaradi določitve obveznosti plačila davka na dodano vrednost. Poleg tega je sporen kraj opravljanja teh storitev.

13. Razlog spora je odločba HMRC iz marca 2004, v skladu s katero je treba dodelitev točkovnih upravičenj obravnavati kot obdavčljive transakcije v obliki zagotavljanja koristi iz članstva v klubu. Poleg tega je HMRC še odločil, da je kraj opravljanja storitev Združeno kraljestvo.

14. Podjetje MRL je zoper določbo HMRC vložilo tožbo pri Value Added Tax Tribunal v Edinburgu (v nadaljevanju: VAT Tribunal). VAT Tribunal je 24. aprila 2006 izvedlo dokazni postopek, se seznanilo z njuno predstavitvijo nespornega dejanskega stanja in s strankami ustno obravnavalo zadevo. Zavrnilno sodbo, s katero je zavrnilo tožbo podjetja MRL, je razglasilo 16. junija 2006.

15. Nato je podjetje MRL vložilo pravno sredstvo na predložitveno sodišče. Po podaji izjav strank je to sklenilo, da pridobi odločbo Sodišča o teh vprašanjih:

1) Ali se storitve, ki jih opravlja podjetje MRL v skladu z določbami statuta kluba in z njim povezanimi pogodbami, v obliki prenosa pogodbenih pravic („točkovna upravičenja“), ki dajejo kupcu pravico do točk, ki jih lahko letno unovči za prebivanje v objektih v časovnem zakupu, ki so v počitniških zmogljivostih

podjetja MRL, in uporabo teh objektov, opredelijo:

a) kot lizing ali dajanje v najem nepremičnin v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive o DDV (postal člen 135(1)(l) Direktive 2006/112) ali

b) kot članstvo v klubu ali

c) kako drugače?

2) Ali na odgovor na prvo vprašanje vpliva na to, da:

a) stranka v nekaterih primerih pogodbene pravice pridobi v zameno za to, da že obstoječe pravice do prebivanja v objektu v časovnem zakupu v nekem kraju za enega ali več stalnih tednov deponira pri podjetju MRL?

b) se lahko stranka v kateremkoli letu odloči, da svojega upravičenja do točk za tisto leto v celoti ali delno ne bo unovčila za pravico do tedenskega prebivanja, in lahko namesto tega izbere povečanje svojega deleža v naslednjem letu ali pa lahko glede na pogodbene pogoje programa v nekem letu poveča svoj delež v tem letu tako, da si točke „izposodi“ od svojega deleža točk v naslednjem letu?

c) se nepremičnine, ki pomenijo nastanitvene zmogljivosti, spremenijo v času od pridobitve točkovnih upravičenj do unovčenja točk za pravico do prebivanja v nepremičnini?

d) sme izvajalec, ki opravlja storitev, spremeniti število točk, do katerih je stranka upravičena vsako leto, v skladu s pogodbenimi pogoji programa?

e) lahko tožnica vsakič predvidi, da imajo imetniki točkovnih upravičenj dostop do članstva v zunanjem programu izmenjave pravic do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa?

f) lahko tožnica vsakič predvidi, da smejo imetniki točkovnih upravičenji zamenjati svoje točke za nastanitve

v hotelih, ki jih upravlja, ali za druge ugodnosti, ki jih zagotavlja?

3) Če davčni zavezanec opravlja storitve, opisane v vprašanjih 1 in 2 zgoraj:

a) ali so to „storitve v zvezi z nepremičninami“ v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive o DDV (postal člen 45 Direktive 2006/112)?

b) če je odgovor na vprašanje 3(a) pritrdilen: kako se določi kraj opravljanja storitve v okoliščinah, ko lahko člani kluba uresničujejo svoje pogodbene pravice tako, da prebivajo v objektu v časovnem zakupu v več državah članicah, ob izvajanju storitve pa ni znano, za katere namestitvene zmogljivosti bo ob tem šlo?

V – Postopek pred Sodiščem

16. Predložitveni sklep z dne 10. julija 2009 je bil vložen v sodnem tajništvu Sodišča 14. julija 2009.

17. Pisna stališča so v roku, ki je določen v členu 23 Statuta Sodišča, vložili podjetje MRL, vlade Združenega kraljestva, Portugalske republike in Helenske republike ter Komisija.

18. Na ustni obravnavi, ki je potekala 10. junija 2010, so podali stališča pooblaščenci družbe MRL, zastopniki vlad Združenega kraljestva in Helenske republike ter zastopniki Komisije.

VI – Bistvene trditve strank

19. Vprašanja za predhodno odločanje se lahko ob razumni presoji predloga za predhodno odločanje razdelijo v dva tematska sklopa. Prvi se nanaša na pravilno uvrstitev storitev, ki jih opravlja podjetje MRL, ter na določitev upoštevnih meril presoje. Drugi pa se nanaša na morebitno uporabo davčne oprostitve pri najemu nepremičnin.

A – *Uvrstitev spornih storitev*

20. *PodjetjeMRL* meni, da je treba storitve iz programa točk, v skladu s katerimi se kupcem omogoči, da zamenjajo točkovna upravičenja za pravice do časovnega zakupa, obravnavati kot lizing ali dajanje v najem v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive. Podredno pa se jih lahko uvrsti kot opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami v skladu s členom 9(2)(a) Šeste Direktive, vsekakor pa ne kot storitev, ki jo opravlja klub.

21. *Portugalska vlada* meni, da če član počitniškega kluba temu nakaže neki znesek denarja ali lastno pravico do časovnega zakupa prenese za neko število točk, je znesek denarja ali pravica do časovnega zakupa nasprotna dajatev za odplačno storitev, katere vsebina je nastanitev v počitniškem objektu, neodvisno od tega, ali je lastnik počitniškega objekta klub sam ali pa tretji, ki klubu izstavi račun za storitve nastanitve.

22. *Grška vlada* meni, da je treba sporne storitve na podlagi programa točk, v skladu s katerim se kupcu nudi možnost, da točkovna upravičenja zamenja za pravice do časovnega zakupa, uvrstiti kot storitev nastanitve, ki se glede na zakonske določbe držav članic o opredelitvi pojmov ali v sektorjih s podobnimi funkcijami opravi v skladu s členom 13(B)(b)(1) Šeste direktive. Ni pa jih mogoče pripisati dejavnostim lizinga ali dajanja nepremičnin v najem, ki so oproščene davka.

23. Po mnenju *vlade Združenega kraljestva* se člen 13(B)(b) Šeste direktive ne uporablja za sporno storitev. Meni, da je nujno izhajati iz ozke razlage v skladu z načeli, ki so bila razvita v sodni praksi, in zahtevami sistema davka na dodano vrednost. Takšna načela bi bilo treba uporabiti zlasti za pojem lizinga ali dajanja nepremičnin v najem. Glede dajanja nepremičnin v najem pa je Sodišče pojasnilo, da je za to storitev značilno, da najemodajalec nepremičnine najemniku proti plačilu najemnine za dogovorjeno obdobje prenese pravico do uporabe njegove stvari in do izključitve tretjih od tega. Glede načel sodne prakse pa Združeno kraljestvo opozarja, da je za presojo narave obdavčljive storitve treba upoštevati vse okoliščine, ki se nanašajo na vsakokratno storitev. Vlada Združenega kraljestva glede primera v glavni stvari dvomi, da se poslovni model podjetja MRL lahko obravnava kot lizing ali dajanje nepremičnin v najem. V obrazložitev navaja, da ob pridobitvi točk ni mogoče določiti niti nastanitvenega objekta niti trajanja nastanitve in še manj pravice do časovnega zakupa. Takrat stranke še niso seznanjene z vrsto nastanitvenega

objekta, zato pridobitev točk nima nobene zveze z neko določeno nepremičnino.

24. Vlada Združenega kraljestva zato sklepa, da je treba na vprašanje 1(a) odgovoriti nikalno. Gre za storitev, ki se opravi v okviru članstva v klubu, za katero se uporablja davek na dodano vrednost.

25. Po mnenju *Komisije* denarja, plačanega za storitev, katere vsebina je posredovanje pravice do časovnega zakupa v zameno za točkovna upravičenja, ni mogoče obravnavati kot prispevka v okviru članstva v klubu. Stranka ne plača za članstvo v klubu, ampak za pravico, da vsako leto uporablja nepremičnine podjetja MRL, na katerih naj bi obstajale pravice do časovnega zakupa. Zato je treba kraj, v katerem so bile opravljene sporne storitve, presojati glede na te koristi.

26. Komisija tudi meni, da točkovna upravičenja, če se zamenjajo za pravice do časovnega zakupa, izkazujejo očitno zadostno neposredno zvezo z neko nepremičnino. V skladu s členom 9(2)(a) Šeste direktive se promet te storitve z davkom na dodano vrednost obdavči v kraju, kjer je nepremičnina. Zato geografski položaj nepremičnine, ki se da na razpolago imetniku točkovnih upravičenj, določa kraj opravljanja storitve.

27. Komisija zato sklepa, da se za posredovanje točkovnih upravičenj v okviru programa, kot ga vodi podjetje MRL, uporablja ista ureditev davka na dodano vrednost kot za storitev, ki predvideva spremembo točkovnih upravičenj. Sprememba točkovnih upravičenj v zameno za uporabo neke nepremičnine, na kateri naj bi obstajale pravice do časovnega zakupa, ali za bivanje v hotelu je storitev v zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive.

B – *Kraj obdavčitve in možnost oprostitve plačila davka*

28. Podjetje MRL navaja, da gre pri storitvah, ki so opisane v prvem in drugem vprašanju za predhodno odločanje, za storitve, ki so „v zvezi z nepremičninami“ v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive. Podjetje MRL v zvezi z vprašanjem za predhodno odločanje 3(b) meni, da je treba kraj opravljanja storitev presojati različno, vsakokrat glede na to, ali gre za opravljanje storitev v zameno za plačilo nadomestila za pridobitev posebnih pravic ali pa za nakup točkovnih pravic.

29. Družba MRL predlaga, da se v prvem primeru kraj opravljanja storitev – podobno kot v sodbi RCI Europe – določi v kraju, v katerem je nepremičnina, na kateri obstaja

pravica zadevnega člana do časovnega zakupa. Podjetje MRL pojasnjuje, da so v drugem primeru nepremičnine, na katere se navezuje storitev, celotni sklad nepremičnin podjetja MRL ob nakupu točkovnih upravičenj, tako kot je bil prenesen skrbniku za upravljanje vloženih pravic do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa.

30. Ker je sklad nepremičnin podjetja MRL v dveh državah članicah (v Španiji in v Združenem kraljestvu), je potrebna razdelitev. Podjetje MRL zato predlaga uporabo metode razdelitve, ki vsakokrat temelji na vrednosti premoženja v obliki nepremičnin, ki je zbrano v obeh državah, ob prodaji točkovnih upravičenj. Ta metoda razdelitve ni nova, položaj pa je primerljiv s položajem nepremičninskega posrednika s sedežem v Združenem kraljestvu, ki prodaja nepremičnine, od katerih so nekatere v Združenem kraljestvu, druge pa v Španiji. Vse lahko proda enemu samemu kupcu za skupno ceno. V takšnem primeru mora nepremičninski posrednik v obeh državah vložiti davčno prijavo na podlagi uravnotežene razdelitve prejetih protivrednosti.

31. Portugalska vlada meni, da to, da so bila plačila opravljena ali pravice prenesene, še preden je stranka določila sporni počitniški objekt, ne vpliva na kraj obdavčitve. Odločilni elementi obdavčljivega dogodka, torej bodoče storitve, naj bi postali znani šele, ko se določi počitniški objekt, v katerem bo bivala stranka. Podjetje MRL lahko šele od takrat popolnoma določi, kako sporno storitev obravnavati davčnopravno, in izračuna vsakokratni davek. Ker pa je treba šteti, da se storitev opravi šele, ko se določi počitniški objekt, v katerem se opravijo storitve nastanitve, ne more biti dvoma glede kraja opravljanja storitev.

32. Takšna presoja spornih storitev tako glede na njihovo pravno naravo kot tudi njihov kraj obdavčitve zagotavlja, da se učinkovita obdavčitev opravi tam, kjer se opravi tudi storitev. Drugačna presoja, predvsem tista, ki jo predlagajo britanski organi, pa naj bi preprečila, da se prihodki obdavčijo v tisti državi članici, v kateri se dejansko opravijo in uporabijo.

33. Portugalska vlada zato sklepa, da bi bilo treba na vprašanji za predhodno odločanje 3(a) in 3(b) odgovoriti, da je v skladu s členom 9(2)(a) kraj opravljanja storitev za storitve, ki jih opravi podjetje MRL, tisti kraj, v katerem je počitniški objekt, pri tem pa je kraj obdavčitve določen šele takrat in obveznost plačila davka nastane šele takrat, ko so znani vsi odločilni elementi obdavčljivega dogodka, torej točen počitniški objekt, v katerem biva stranka.

34. Po mnenju *grške vlade* ni dvoma, da so pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa pravice v zvezi z nepremičninami in da

sta posredovanje in omogočanje zamenjave storitvi v zvezi z nepremičnino, kot je to Sodišče ugotovilo v točki 39 sodbe RCI Europe. Temu ustrezno je treba na vprašanje 3(a) odgovoriti pritrdilno, torej tako, da so storitve, ki jih je davčni zavezanec opisal v prvih dveh vprašanjih za predhodno odločanje, storitve v zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2) Šeste direktive.

35. Grška vlada predlaga, da se na vprašanje za predhodno odločanje 3(b) odgovori tako, da je v primerih, v katerih člani kluba svoje pogodbene pravice lahko uresničujejo tako, da lahko uporabljajo počitniško stanovanje, za katerega obstaja pravica do časovnega zakupa, pa takrat, ko je storitev opravljena, ni znano, za katero počitniško stanovanje gre, kraj opravljanja storitev, navedenih v prvem in drugem vprašanju za predhodno odločanje, v smislu člena 9(1) Šeste direktive kraj, v katerem ima izvajalec storitve sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali – če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote – kraj, v katerem ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.

36. Po mnenju vlade *Združenega kraljestva* odobritev točkovnih upravičenj ni zadosti v zvezi z neko nepremičnino, da bi se pritrdilo uporabi člena 9(2) Šeste direktive. Že samo dejstvo, da zadevna nepremičnina ni znana in da ob odobritvi točkovnih pravic ne more biti predmet portfelja podjetja MRL, kaže, da ni zadostne zveze med to storitvijo in nepremičnino, v kateri se bo končno prebivalo. To stališče podkrepi okoliščina, da je imetniku točkovnih upravičenj pridržana odločitev, da uporabi ta točkovna upravičenja ali pa jih zamenja za druge koristi. Ni nerazumno, da se zavrača uporaba člena 9(2) Šeste direktive, zlasti ker ni zadostne zveze med odobritvijo točkovnih pravic in kasnejšo uporabo nepremičnine. Na vprašanje za predhodno odločanje 3(a) je torej treba odgovoriti nikalno.

37. Med to zadevo in zadevo RCI Europe ni mogoče povleči vzporednic. Drugače kot v tisti zadevi ni cilj podjetja MRL, da bi pri opravljanju svojih storitev vzpostavilo mehanizem za zamenjavo že obstoječih pravic do časovnega zakupa. Dostop do sklada počitniških stanovanj se ne ponuja kot dodatni element, kot je bilo v zadevi RCI Europe. Prej gre za nasproten položaj, ker je dostop edini cilj gospodarske dejavnosti podjetja MRL.

38. Vlada Združenega kraljestva predlaga, da se na vprašanje za predhodno odločanje 3(a) odgovorni nikalno in se temu ustrezno vprašanja 3(b) ne obravnava. Kljub temu pa opozarja, da težave, opisane v tem vprašanju

za predhodno odločanje, kažejo na neobstoj kakršnekoli povezave med na eni strani odobritvijo točkovnih upravičenj in na drugi strani kasnejšo uporabo nastanitvenih objektov in tako kažejo, da uporaba člena 9(1) Šeste direktive vodi do enostavnega in razumnega rezultata, medtem kot pri uporabi člena 9(2) ni tako.

39. Komisija se je opredelila v prid uporabe člena 9(2)(a) Šeste direktive, ker vidi dovolj ozko povezavo med odobritvijo točkovnih upravičenj in določeno nepremičnino. Dalje opozarja, da bi bilo za gospodarske subjekte enostavno izogniti se dolžnosti plačila davka na dodano vrednost tako, da bi svojo gospodarsko dejavnost organizirali v obliki kluba in izbrali sedež zunaj področja uporabe davka na dodano vrednost v Skupnosti, če bi se uporabilo splošno pravilo člena 9(1) Šeste direktive.

40. Komisija meni, da bi se oprostitev davka na podlagi člena 13(B)(b) le težko lahko uporabila. Poleg tega pa države članice razpolagajo s široko diskrecijsko pravico pri določanju obsega posebne ureditve, ker zadnji stavek te določbe določa, da države članice lahko določijo dodatne primere, za katere oprostitev ne velja. Sodišče je ugotovilo, da ta določba državam članicam dovoljuje sprejetje splošnega pravila, na podlagi katerega se za dajanje nepremičnin v najem uporablja davek na dodano vrednost, da pa od tega pravila vseeno predvidijo izjemo, po kateri se davka na dodano vrednost oprosti le dajanje v najem nepremičnin, ki so namenjene za bivanje.

41. Komisija zato sklepa, da člen 13(B)(b) Šeste direktive državi članici ne preprečuje, da iz davčne oprostitve izključi storitev, če je vsebina te storitve prepustitev počitniškega objekta in je le kratkotrajna.

VII – Presoja

A – *Uvodne opombe*

1. Nujnost enotne določitve kraja opravljanja storitve

42. Spor med podjetjem MRL in Commissioners je nastal pri vprašanju, kje je kraj obdavčljive transakcije. Od odgovora na to vprašanje pa je odvisno tudi vprašanje, ali za promet, ki ga je doseglo podjetje MRL v okviru svoje gospodarske dejavnosti, velja davčna pristojnost britanskih ali španskih davčnih organov.

43. Pri presoji čezmejnih storitev s stališča davka na dodano vrednost so določbe o kraju opravljanja drugih storitev osrednjega pomena, saj je od njih odvisno vprašanje uporabe nacionalne ureditve davka na dodano vrednost.[10] Ker področje uporabe sistema davka na dodano vrednost zajema dobave in drugo opravljanje storitev, ki jih v okviru svojega podjetja podjetnik proti plačilu opravi v državi, omogoča le kraj opravljene storitve v državi uporabo nacionalne ureditve davka na dodano vrednost.

44. Če bi se vsaka nacionalna davčna pristojnost navezovala na različna merila za določanje kraja opravljanja storitev, bi obstajalo tveganje dvojnega obdavčenja, pa tudi neobdavčenja. Prav s tega stališča pa ima enotno navezovanje za določitev kraja opravljanja storitev na skupnem trgu poseben pomen.[11] Pravila o kraju opravljanja storitve iz Šeste direktive naj bi glede na sedmo uvodno izjavo tako medsebojno razmejila posamezne pristojnosti držav članic za obdavčitev, v izogib sporom glede pristojnosti.[12] Enotna določitev davčnih naveznih okoliščin v Uniji naj vodi do ustrezne razmejitve vsakokratnega področja veljavnosti nacionalnih ureditev davka na dodano vrednost.[13]

2. Temeljna načela ureditve o kraju opravljanja storitve

45. Spore med državami članicami glede kvalifikacij je mogoče preprečiti s čim preprostejšimi in enopomenskimi določbami, pri čemer so z vidika zakonodajalca mogoče različne navezne okoliščine, in sicer glede na to, ali ima prednost načelo kraja podjetja ali načelo namembnega kraja. V skladu s prvim načelom kot kraj opravljanja storitev šteje

10 – Tako tudi Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Dunaj 1997, str. 121. Primerjaj tudi Terra, B., J. Kajus, *A Guide to the European VAT Directives - Introduction to the European VAT 2008*, 1. zvezek, str. 497, ki menijo, da teorija o določanju kraja opravljanja storitve nima pomena v takšnih primerih, v katerih se za promet uporablja ista nacionalna davčna pristojnost. Takoj ko je podana pristojnost več nacionalnih davčnih organov, ker se na primer blago prenese na območje druge države članice ali pa se opravijo storitve za osebo, ki ima prebivališče v drugi državi članici, pa ni mogoče jasno določiti, ali je gospodarska dejavnost potekala na območju neke države ali zunaj njega. Določitev kraja opravljanja storitev je odločilna za odgovor na vprašanje, ali in kateri davek na dodano vrednost se odmeri.

11 – Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH“, v: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (izdajatelja M. Achatz, M. Tumpel), Dunaj 2001, str. 125.

12 – Glej v tem smislu sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, točka 14); z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20); z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst in drugi (C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10) in z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (C-452/03, ZOdl., str. I-3947, točka 23). V zadnjenavedeni je Sodišče v zvezi z določanjem kraja opravljanja storitev iz člena 9 Šeste direktive pojasnilo, da je cilj teh določb izogibanje sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in neobdavčenju prihodkov.

13 – Po mnenju Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln 1992, str. 81, je glavni cilj te ureditve jasno razmejiti pristojnosti za obdavčenje med državami članicami, da bi se izognili dvojnemu obdavčenju in obremenitvi potrošnje.

kraj, v katerem ima izvajalec storitve sedež dejavnosti, v skladu z drugim načelom pa kraj verjetne porabe ali uporabe drugih storitev.

46. Zavedajoč se dejstva, da imata obe načeli prednosti in slabosti v zvezi z delovanjem skupnega trga, se je zakonodajalec Skupnosti glede kraja opravljanja storitev v Šesti direktivi odločil za mešani pristop,[14] ker je v odstavku 1 člena 9 za kraj opravljanja storitev načeloma določil kraj izvajalčevega podjetja. Vendar je v odstavku 2 določil številne zavezujoče izjeme od tega načela, ki zelo omejujejo področje uporabe odstavka 1, tako da celo pravilo kraja sedeža, ki je v Šesti direktivi določeno kot načelo, postane izjema.[15] Poleg tega obstajajo posebne ureditve, ki upoštevajo posebnosti nekaterih dejavnosti.

3. Nujnost preureditve vprašanj za predhodno odločanje

47. Vprašanja za predhodno odločanje so oblikovana tako, da v bistvu določajo vrstni red preučitve. Kot je že bilo navedeno v uvodu, pa merijo v bistvu k pojasnitvi treh glavnih pravnih vprašanj, ki pa jih je mogoče pripisati dvema različnima tematskima sklopoma. Na eni strani gre za pravilno davčnopravno uvrstitev sporne storitve in na določitev kraja opravljanja storitev. Na drugi strani pa se sprašuje, ali se v zadevi v glavni stvari uporablja posebna ureditev iz člena 13(B)(b) Šeste direktive. Zaradi preglednosti je treba vprašanja za predhodno odločanje ponovno razporediti v skladu s sistematiko pravne ureditve davka na dodano vrednost in nanje odgovoriti v vrstnem redu, ki ga predlagam.[16]

48. Potemtakem bom najprej opredelila upoštevno opravljanje storitev, ki je značilno za sporno storitev, in zaradi tega tvori podlago za obdavčenje tako ustvarjenega prometa.

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

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

16 – Sodišče je pooblaščeno, da predložena mu vprašanja glede na primer preoblikuje, da bi lahko dalo koristen odgovor predložitvenemu sodišču za odločitev spora, ki poteka pred njim. Primerjaj sodbe z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, točka 32); z dne 28. novembra 2000 v zadevi Roquette Frères (C-88/99, Recueil, str. I-10465, točki 18 in 19) in z dne 4. marca 1999 v zadevi Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Recueil, str. I-1301, točka 16).

Nato bom na podlagi določb iz Šeste direktive določila kraj opravljanja storitev. Nazadnje pa bom analizirala vprašanje, ali je storitev, ki jo opravi podjetje MRL, oproščena davka na dodano vrednost.

B – *Uvrstitev spornih storitev in kraja opravljanja storitve*

1. Nujnost sinalagmatskega razmerja

49. V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive je predmet davka na dodano vrednost „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“. Kot je Sodišče že odločilo, je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika.[17]

17 – V zvezi s tem glej sodbe z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma (C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14); z dne 14. julija 1998 v zadevi First National Bank of Chicago (C-172/96, Recueil, str. I-4387, točke od 26 do 29) in z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf (C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 39).

50. Prvi korak pri uvrstitvi sporne storitve je ugotoviti upoštevno storitev tako, da se jo postavi v sinalagmatsko razmerje z nasprotno storitvijo, ki jo je treba opraviti. Kakor izhaja iz predložitvenega sklepa, gre pri spornih storitvah podjetja MRL za „prenos pogodbenih pravic v obliki tako imenovanih točkovnih upravičenj, ki dajejo kupcu pravico do točk, ki jih lahko letno unovči za prebivanje v objektih v časovnem zakupu v počitniških zmogljivostih podjetja MRL in uporabo teh objektov“. Vendar pa iz tega opisa zaradi posplošenosti ni mogoče razpoznati razmerja med storitvijo in nasprotno storitvijo.

2. Različne vrste plačil

51. Zdi se, da je najbolj učinkovito, da se storitve podjetja MRL v skladu z neko vrsto sklepanja *a contrario* preučijo na podlagi različnih vrst plačil, ki jih to podjetje zaračunava strankam.

52. Iz predložitvenega sklepa izhaja, da podjetje MRL svojim strankam sicer ne zaračunava pristopnine, vendar pa zahteva različne vrste plačil, glede na to, za kakšno kategorijo članstva gre v konkretnem primeru. Za vse tri kategorije je skupno, da so redni člani dolžni plačati (1) letno „nadomestilo za stroške upravljanja“ glede na njihovo stanje točkovnih

upravičenj in (2) „pristojbine“ za rezervacijo objektov pri unovčevanju točk.

53. Dodati je treba še (3) tista plačila, ki jih je treba plačati za pridobitev točkovnih upravičenj, ki se lahko unovčijo bodisi (a) z nakupom (v nadaljevanju: plačila za nakup) ali (b) z dajanjem na razpolago lastnih pravic do tedenskega časovnega zakupa in plačilom „nadomestila za pridobitev posebnih pravic“. Za pridobitev na podlagi druge različice v skladu z navedbami predložitvenega sodišča obstajata dve možnosti. Kdor je že imetnik pravice do časovnega zakupa, lahko svojo nepremičnino vloži v program izbire tako, da s podjetjem MRL sklene „pogodbo o pridobitvi posebnih pravic“ in tako pridobi točkovna upravičenja, ki ustrezajo tej pravici do časovnega zakupa. Alternativno lahko oseba, ki želi postati član in še nima lastne pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa, s podjetjem MRL sklene „pogodbo o povratnem nakupu in o pridobitvi posebnih pravic“, s katero sočasno kupi pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa in te vnese v program izbire.

54. Iz prvega vprašanja za predhodno odločanje izhaja, da predložitveno sodišče prosi za presojo z vidika pravne ureditve davka na dodano vrednost le glede tistih storitev, ki se opravijo v obliki odobritve točkovnih pravic. Glede na dejstvo, da le vplačila za zvišanje in plačila za nakup izkazujejo povezavo z odobritvijo takšnih točkovnih upravičenj, je treba presojo v nadaljevanju omejiti na ti dve vrsti plačil.

3. Presoja posameznih storitev z vidika pravne ureditve davka na dodano vrednost

a) Nadomestilo za pridobitev posebnih pravic

i) Pripisovanje upoštevne izpolnitve

55. Nadomestilo za pridobitev posebnih pravic, ki ga pobira podjetje MRL, je treba razumeti kot nasprotno dajatev za udeležbo v sistemu, ki strankam podjetja MRL najprej omogoča, da medsebojno zamenjujejo pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa. Pri tem je za ta vplačila značilno, da se, prvič, ne navezujejo na uspeh nekega postopka izmenjave in da je, drugič, njihovo plačilo predpostavka za dostop do virtualne borze za zamenjave. V skladu s tem dejanska izpolnitev ni v zamenjavi, ampak se mora ta nujno navezovati na dejansko stanje, ki je časovno nastopilo pred tem. To dejansko stanje pa je lahko le omogočanje zamenjave pravic do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa s strani družbe MRL. Potemtakem je

vsebina dejanske dajatve glede nadomestila za pridobitev posebnih pravic olajševanje zamenjave lastnih pravic do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa. V zvezi s tem pa se lahko ugotovijo nekatere podobnosti s sistemom, na katerem je temeljila zadeva RCI Europe. Kakor pravilno poudarja podjetje MRL,[18] so sporna vplačila primerljiva z vpisninami in članarinami, ki jih je pobirala družba RCI Europe.

56. V zvezi s tem je treba spomniti na navedbe Sodišča v točki 34 sodbe RCI Europe, v kateri se je ukvarjalo z opredelitvijo plačil, ki se plačajo upravljavcu borze za zamenjave. V njej je ugotovilo, da je treba sporne vpisnine in članarine „šteti za protivrednost za udeležbo v sistemu, ki je bil sprva zasnovan z namenom vsakemu članu RCI Europe omogočiti zamenjavo njegove pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa." Sodišče je iz tega sklepalo, da „storitev, ki jo ta družba opravlja, olajšuje zamenjavo, vpisnine in letne članarine pa pomenijo protivrednost, ki jo član plača za te storitve." Podoben položaj obstaja v tej zadevi.

57. To, da v tej zadevi ne pride do neposredne zamenjave med dvema strankama, ampak da do nje pride posredno na podlagi pridobitve točkovnih upravičenj in z unovčevanjem točk, na vzporednice med tema sistemoma ne vpliva. Namen sistema, da se olajša zamenjava pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa s pomočjo skupne platforme, s katero upravlja nekdo tretji, je v bistvu enak. Sistem, ki ga je oblikovalo podjetje MRL, se od tistega v zadevi RCI Europe razlikuje le v tem, da nudi možnost, da se pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa s pomočjo konverzije v točke vključijo v abstraktni sistem točk, zato da se pozneje vsem strankam omogoči dostop do te možnosti. Točke, do katerih ima pravico vsak imetnik točkovnega upravičenja, odražajo vrednost neke nepremičnine in sočasno nekako pomenijo skupno denarno enoto, ki jo uporabljajo stranke za plačilo za uporabo nepremičnine.

ii) Določitev kraja opravljanja storitve

58. Glede na zgoraj nakazane podobnosti z zadevo RCI Europe v zvezi z namenom poslovnega modela vsakokratnega upravnika in namenom posameznih storitev bi bilo načeloma možno, da se tudi za nadomestilo za pridobitev posebnih pravic uporabi enak pristop kot v tisti zadevi.

18 – Glej str. 14, točka 3.32, vloge podjetja MRL.

59. Dejanski stan člena 9(2) Šeste direktive najprej predpostavlja dovolj ozko zvezo med storitvijo in sporno nepremičnino. Sodišče je pritrdilo takšni zvezi v položaju, ki je obstajal v zadevi RCI Europe. Glede tega je v točki 37 sodbe v tej zadevi ugotovilo, da pomenijo„pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa pravice na nepremičninah in njihov odstop v zameno za uživanje podobnih pravic z nepremičninami povezano transakcijo."

60. V zvezi z vprašanjem, katero zemljišče je upoštevno v primeru zamenjave pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, je Sodišče razsodilo, da je „člen 9(2)(a) Šeste direktive treba razlagati tako, da je kraj opravljanja storitev združenja, ki je dejavno tako, da svojim članom omogoča zamenjavo pravic do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, v zameno pa od njih prejema vpisnino, letno članarino in nadomestila za zamenjavo, kraj, v katerem je nepremičnina, na kateri ima zadevni član pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa".

61. V prid ustrezni uporabi tega pristopa v postopku v glavni stvari se lahko navede vloga podjetja MRL kot posrednika v razmerjih med strankami. Podobno kot v poslovnem modelu, ki je bil analiziran v zadevi RCI Europe, stranka, ki želi zamenjati svojo pravico do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa s pravico druge stranke, ne vstopi v stik z njo, ampak s podjetjem MRL. Dalje je v prid temu pristopu dejanski namen storitve, za katero se plača nadomestilo za pridobitev posebnih pravic. Stranka, ki podjetju MRL plača nadomestilo za pridobitev posebnih pravic, namreč ne plača za počitniško storitev, ampak najprej za storitev podjetja MRL, da se olajša zamenjava lastne pravice, ki se nanaša na neko nepremičnino. Iz tega izhaja, da gre pri nepremičnini, na katero se nanaša storitev podjetja MRL, za tisto nepremičnino, na kateri obstaja pravica imetnika pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki želi opraviti zamenjavo. V skladu s pristopom, ki mu je sledilo Sodišče v zadevi RCI Europe, je pri uporabi člena 9(2)(a) Šeste direktive treba za obdavčitev nadomestila za pridobitev posebnih pravic navezovati na kraj, v katerem je nepremičnina, ki jo dà na voljo stranka.

b) Plačilo za nakup

i) Uvrstitev upoštevne storitve

62. Plačilo za nakup točkovnih upravičenj se pobira le, če stranka ne da na razpolago lastne pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa. Kakor pojasnjuje

podjetje MRL,[19] se plača za konkretno ali bodočo pridobitev pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa na tujih nepremičninah. Zato je treba izhajati iz tega, da je ustrezna storitev, ki jo opravi podjetje MRL, odobritev točkovnih upravičenj in posredovanje nepremičnin za uporabo.

ii) Določitev kraja opravljanja storitve

63. V tej zadevi je uporaba enakega pristopa kot za nadomestilo za pridobitev posebnih pravic že vnaprej izključena, ker stranka ne razpolaga s svojo pravico do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki bi jo lahko ponudila v zamenjavo. Zato navezovanje na lastno nepremičnino kupca ob uporabi člena 9(2)(a) Šeste direktive ni možno.

64. Uporaba te določbe direktive pa bi lahko prišla v poštev, če se kot navezna okoliščina določi tista nepremičnina, ki jo stranka izbere in po unovčitvi svojih točk tudi dobi. Ta pristop bi bil v skladu z načeli pravne ureditve davka na dodano vrednost, predvsem z načelom namembnega kraja, saj naj bo pobiranje davka na dodano vrednost v skladu z razlogi, na katerih temeljijo določbe iz člena 9 Šeste direktive o kraju storitve, po možnosti opravljeno v kraju, kjer se predmeti porabijo ali pa storitve koristijo. Koriščenje storitev, ki jih opravi podjetje MRL v obliki uporabe sporne nepremičnine, po naravi stvari poteka v kraju, v katerem je ta nepremičnina.

65. V nasprotju s tem pa uporaba splošnega pravila iz člena 9(1) Šeste direktive pomeni tveganje, da se gospodarski subjekti izognejo davku na dodano vrednost za njihove storitve tako, da izberejo sedež zunaj področja veljavnosti skupnostnega davka na dodano vrednost. Kot izhaja iz točk 39 in 40 sodbe RCI Europe, je odločba Sodišča temeljila na teh razlogih.[20]

66. Ker člen 9(2) Šeste direktive vsebuje posebna pravila, jih je treba najprej preučiti v skladu z načelom *lex specialis derogat legi generali* in tudi uporabiti, če je izpolnjen dejanski stan.[21] Člen 9(1) je torej treba uporabiti šele, če ni navezne okoliščine s kakšno ciljno nepremičnino.

19 – Glej str. 14, točka 3.33, vloge podjetja MRL.

20 – Sodba RCI Europe (opomba 4 zgoraj, točki 39 in 40).

21 – V tem smislu tudi Weiermayer, R., *op. cit.* (opomba 11), str. 134.

– Prvi pristop: navezovanje na neki portfelj nepremičnin

67. Težava pri uporabi člena 9(2)(a) Šeste direktive sicer izhaja iz tega, da stranka ob pridobitvi točkovnih upravičenj praviloma še ni seznanjena s tem, katere nepremičnine bodo na razpolago v določenem letu in kakšna bo njihova vrednost v točkah. Na to je opozorilo več udeležencev v postopku.[22] Možnost, da se to težavo premaga pragmatično in objektivno, je, da se – v skladu s predlogom podjetja MRL[23] – pri določitvi kraja opravljanja storitev navezuje na portfelj razpoložljivih nastanitvenih zmogljivosti ob pridobitvi točkovnih upravičenj. Ob upoštevanju, da ima podjetje MRL nepremičnine v Španiji in v Združenem kraljestvu, bi bilo načeloma možno, da se davek na dodano vrednost odmeri glede na vsakokratni delež v portfelju nepremičnin v obeh državah članicah in pozneje odvede njihovim davčnim organom. Prednost takega pristopa bi bila predvidljivost glede davčne zavezanosti in večja pravna varnost za podjetja, ki opravljajo podobne storitve kot podjetje MRL. Pravna varnost pomeni, da mora biti uporaba prava Skupnosti za prizadete predvidljiva[24], in je – kot je to poudaril generalni pravobranilec Poiares Maduro v sklepnih predlogih, predstavljenih 16. februarja 2005 v združenih zadevah Optigen in drugi[25] – prav v davčnem pravu kot specifičen izraz davčne nevtralnosti[26] bistveno načelo, ki ga je treba ustrezno upoštevati.

Zahteva neposredne zveze z nepremičnino

68. S tem bi bila izpolnjena tudi pravna zahteva „v zvezi z nepremičninami“ iz člena 9(2)(a) Šeste direktive, ker bo želena nepremičnina, na katero se navezuje storitev podjetja MRL, vsekakor izhajala iz sorazmerno dobro opredeljenega sklada počitniških nepremičnin. Na to kažejo tudi navedbe podjetja MRL, v skladu s katerimi ima za zagotovitev tega, da lahko vse stranke dejansko unovčijo svoje točke, za razliko od poslovnega modela, ki ga je vodila družba RCI Europe, rezervni sklad prostih počitniških nepremičnin. Če izhajamo iz pravilnosti te izjave, bi bilo s tem vsekakor zagotovljeno navezovanje na nepremičnino.

22 – Glej str. 7, 9 in 22 vloge podjetja MRL, str. 8, točka 20, vloge vlade Združenega kraljestva in točko 23 vloge grške vlade.

23 – Glej str. 11, točka 3.22, in str. 22, točka 5.10, vloge podjetja MRL.

24 – Glej med drugimi sodbe z dne 22. februarja 1984 v zadevi Kloppenburg (70/83, Recueil, str. 1075, točka 11); z dne 15. decembra 1987 v zadevi Danska proti Komisiji (348/85, Recueil, str. 5225, točka 19); z dne 1. oktobra 1998 v zadevi Združeno kraljestvo proti Komisiji (C-209/96, Recueil, str. I-5655, točka 35); z dne 22. novembra 2001 v zadevi Nizozemska proti Svetu (C-301/97, Recueil, str. I-8853, točka 43) in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz (C-17/01, Recueil, str. I-4243, točka 34).

25 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Poiares Madura, predstavljeni 16. februarja 2005 v združenih zadevah Optigen in drugi (sodba z dne 12. januarja 2006, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 29).

26 – V tem smislu Ridsdale, M., „Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT“, v: *EC Tax Review*, št. 2/2005, str. 87. Tudi Terra, B., J. Kajus, *op. cit.* (opomba 10), str. 36, opozarjata na poseben pomen načela pravne varnosti v davčnem pravu.

To, da nepremičnina ob pridobitvi točkovnih upravičenj še ni bila natančneje določena, ni bistveno z vidika zahteve pravne ureditve davka na dodano vrednost po „neposredni zvezi“ storitve z nepremičnino.

V postopku v glavni stvari pa so ti pomisleki neupravičeni, ker ni dvoma, da je gospodarska dejavnost podjetja MRL posredovanje nepremičnin za uporabo.

Neposredna zveza med storitvijo in nasprotno storitvijo

69. Opozoriti je treba, da Sodišče do zdaj še ni natančnejše pojasnilo, kakšne zahteve je treba postaviti glede vrste in neposrednosti te zveze. V sodbi Heger[27] je Sodišče le ugotovilo, da se člen 9(2)(a) Šeste direktive uporablja le za tiste storitve, ki izkazujejo „zadostno neposredno zvezo“ z nepremičnino, ker je takšna zveza značilna za vse v tej določbi navedene storitve. Sodišče je tako reagiralo na pomisleke generalne pravobranilke Sharpston,[28] ki je v sklepnih predlogih v tej zadevi izrazila pomisleke glede izključno besedne razlage te določbe. Pri tem je pravilno opozorila na to, da preširoka razlaga besedne zveze „v zvezi z“ ne bi bila primerna, saj je lahko katerakoli storitev na neki način „v zvezi z“ nepremičnino, ki jo razumemo kot razmejeno površino. Dejansko je lahko takšna zveza z nepremičnino glede na storitev različno močna ali izrazita.

70. Ta pristop bi nadalje upošteval merilo „neposrednosti storitve“, ki je priznano v sodni praksi Sodišča.[29] V skladu s tem je storitev namreč zavezana plačilu davka le, če je med opravljeno storitvijo in prejeto protistoritvijo neposredna zveza. Pri natančnejši analizi se lahko storitev, opisana v prvem vprašanju za predhodno odločanje, razdeli na dve transakciji: (1) prodajo točkovnih upravičenj in (2) posredovanje nepremičnin, na katerih obstaja pravica do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki jo stranka lahko uporablja šele pri unovčenju prej pridobljenih točkovnih upravičenj. To nujno vodi do vprašanja, katero transakcijo je treba konkretno upoštevati. Glede na to, da se v postopku v glavni stvari promet opravi že pri prodaji točkovnih upravičenj, in ne šele pri njihovem unovčenju, bi

27 – Sodba z dne 7. septembra 2006 v zadevi Heger (C-166/05, ZOdl., str. I-7749, točka 24).

28 – Sklepni predlogi generalne pravobranilke Sharpston, predstavljeni 7. marca 2006 v zadevi Heger (opomba 14 zgoraj, točki 31 in 33).

29 – Sodba z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council (102/86, Recueil, str. 1443, točki 11 in 12) in zgoraj v opombi 17 navedena sodba Tolsma, točka 13.

bilo treba prej pritrditi neposredni zvezi glede prve navedene storitve.

Argumenti v prid temu pristopu

Rezultat

73. Prednost tega pristopa je najprej vzpostavitev jasne zveze med storitvami, ki jih opravi podjetje MRL, in konkretno nepremičnino. Upoštevanje abstraktne, ne prav natančno opredeljene nepremičnine v nepremičninskem skladu upravnika torej ni potrebno.

71. Možno pa bi bilo tudi, da se v primerih, v katerih se storitve opravijo v obliki odobritve točkovnih upravičenj za zamenjavo za plačilo za nakup, kraj opravljanja storitve določi v tistih državah članicah, v katerih izvajalec storitve upravlja nepremičnine takrat, ko stranka pridobi točkovna upravičenja. Davek na dodano vrednost bi bilo treba potemtakem odmeriti glede na vsakokraten delež nepremičnin, ki so v portfelju v posameznih državah članicah.

74. Temu pristopu pa bi se lahko očitalo, da ne upošteva tega, da stranka ne opravi prve transakcije zaradi točk, ampak zato, da bi lahko pozneje sama uporabila izbrano nepremičnino. Zdi se, da je mogoče zastopati domnevo, da nakup točkovnih upravičenj z vidika stranke sam po sebi ne more imeti lastne vrednosti.[30] Lahko bi rekli, da je treba ob realistični analizi nakup in unovčenje točkovnih upravičenj obravnavati kot nujna vmesna koraka za izvršitev pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa na vsakokratni nepremičnini. Dejanska storitev bi tako bila

– Drugi pristop: upoštevanje časa unovčitve točk

72. Alternativno se ponuja še en pristop, pri katerem se ne upošteva prodaja, ampak druga transakcija, torej unovčitev točk. Ta pristop pa ima prednosti in slabosti, ki jih je treba medsebojno pretehtati.

30 – Glej v tej zvezi sodbo RCI Europe, ki očitno temelji na podobnih razmišljanjih. Sodišče je namreč v točki 28 glede na sporni poslovni model pravilno pojasnilo, „da se članu v zameno za plačilo vpisnine sprva omogoči le dostop do sistema za zamenjavo RCI Weeks, je res tudi to, da članstvo v takem sistemu za imetnika pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa ne bi imelo koristi, če ta ne bi imel namena zamenjati svoje pravice s pravicami drugih članov.“ Dalje je v točki 29 navedeno, da „bi bile vpisnine in letne članarine nesmiselne, če ne bi bilo namena opraviti zamenjave pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa prek trga, ki ga je ustvarila družba RCI Europe.“

opravljena šele takrat, ko stranka unovči svoja prej pridobljena točkovna upravičenja za tujo pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa. Obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka na dodano vrednost bi morala v skladu s členom 10(2), pododstavek 1, Šeste direktive nastati šele v tem trenutku. V skladu s tem splošnim pravilom namreč obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna davka nastaneta, šele ko je opravljena dobava ali pa storitev.

75. Če bi se želel izbrati ta pristop, bi se lahko dalje navajalo, da bi upoštevanje izključno prve transakcije povzročilo ne samo umetno razcepitev sporne storitve, ki bi po nepotrebnem zapletla uporabo predpisov o davku na dodano vrednost. Obdavčitve prometa, doseženega na podlagi prodaje točkovnih upravičenj že ob prvi transakciji, se poleg tega ne bi dalo opreti na člen 10(2), pododstavek 2, Šeste direktive. Ta predpis vsebuje odstopanje od zgoraj navedenega splošnega pravila iz člena 10(2), pododstavek 1, s tem ko predvideva, da ob izvršenem plačilu obveznost obračuna davka na dodano vrednost nastane, ne da bi bila dobava ali storitev že opravljena. Kot je Sodišče pravilno ugotovilo v sodbi BUPA,[31] morajo, da bi lahko v takem primeru nastala obveznost obračuna davka, „biti vse upoštevne informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, namreč prihodnje dobave ali prihodnje storitve, že znane in zlasti morajo biti blago in storitve natančno določeni, ko se plačilo izvrši na račun.“[32] Iz tega je Sodišče sklepalo, „da plačila na račun, izvršena za dobave blaga ali za storitve, ki še niso jasno opredeljene, ne morejo biti predmet DDV“.[33]

76. Če bi se ta sklep prenesel na postopek v glavni stvari, bi bilo treba ugotoviti, da je stranka ob pridobitvi točkovnih upravičenj natančno v takšnem položaju, ker – kot je bilo že navedeno – še ni seznanjena s tem, katere nepremičnino bodo v nekem letu na razpolago in koliko točk bodo vredne. Poleg tega obstaja dodatna negotovost v položaju, v katerem stranka da na razpolago lastno pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ker je podjetje MRL tisto, ki uvršča nastanitvene zmogljivosti za dodelitev točk, tako da je strankina izbira vnaprej omejena na tiste nepremičnine, ki si jih lahko privošči glede na točke. Glede na to ne moremo reči, da so ob prvi transakciji določeni odločilni elementi obveznosti obračuna davka. V tem primeru bi torej bilo treba uporabo člena 10(2), pododstavek 2, Šeste direktive zavrniti.

77. Pri objektivni analizi vseh vidikov storitve, ki jo opravlja podjetje MRL, bi bilo treba

31 – Sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi BUPA (C-419/02, ZOdl., str. I-1685).

32 – Prav tam, točka 48.

33 – Prav tam, točka 50.

v skladu s tem pristopom izhajati iz tega, da je tu upoštevna transakcija, ki storitvi daje bistven značaj, unovčitev točkovnih upravičenj, ki jih je pridobila stranka. V skladu s tem bi moral biti kraj opravljanja storitve določen v tistem kraju, v katerem je nepremičnina, ki jo stranka prejme po unovčenju točk.

Argumenti proti temu pristopu

78. Ta pristop ima tudi nekatere slabosti, ki, kakor bo to treba dokazati v nadaljevanju, v bistvu izhajajo iz težav pri obračunu davka na dodano vrednost v posamičnem primeru.

79. Podlaga za obračun davka na dodano vrednost je – ne glede na pristop –promet, dosežen pri prodaji točkovnih pravic. Če pa se – v skladu z drugim pristopom – upošteva unovčitev točk, in ne nakup točkovnih upravičenj, bo za obračun davka na dodano vrednost nujno vsakokrat konvertirati točke, ki jih stranka unovči, v točkovna upravičenja in kasneje v vrednost posameznih točkovnih upravičenj v denarju. Iz vsote teh zneskov bo izhajal promet, ki ga je treba obdavčiti. Vendar se pri natančnejši analizi pokaže, da je ta postopek zelo zapleten, saj na postopek konverzije vplivajo različni dejavniki.

80. Eden od njih je na primer spremenljiva denarna vrednost posameznih točkovnih upravičenj. Tako je v predložitvenem sklepu navedena nakupna cena 2,50 GBP za posamezno točkovno upravičenje, sočasno pa iz tega sklepa izhaja tudi, da se občasno za reklamne namene ponudijo popusti. Iz tega izhaja, da nakupna cena ni nespremenljiva, ampak dejansko prihaja do sprememb.

81. Dodatni dejavnik je nejasen tečaj konverzije med točkovnimi upravičenji in točkami. Točkovnih upravičenj in točk ni mogoče pojmovno izenačiti. Točkovna upravičenja šele oblikujejo pravico strank do tega, da se jim vsako leto dodeli določeno število točk, ki ustreza njihovim točkovnim upravičenjem. Le te točke se lahko unovčijo. Zaradi pomanjkanja natančnejših navedb o dejanskem stanju ostaja nejasno, na podlagi kakšne metode se opravi letni dobropis točk. Nejasno ostaja predvsem, na natančno koliko točk za točkovno upravičenje lahko računa vsakokratna stranka.

82. Bistvena slabost tega pristopa je pod nekaterimi pogoji neobstoj obdavčenja prometa v daljšem časovnem obdobju. Stranke, ki pridobijo točkovna upravičenja, ne bodo vedno unovčile vseh svojih točk, ampak bodo točke, ki jih niso porabile v enem letu, prihranile, zato da jih bodo lahko porabile v naslednjem letu. Statut podjetja MRL jim izrecno podeljuje to pravico. Z drugimi besedami, med nakupom in unovčenjem točk bo neredko daljše časovno obdobje, v katerem, če se sledi temu pristopu, ne bo pobran davek na dodano

vrednost, čeprav je stranka že plačala za svoja točkovna upravičenja in v bistvu že obstaja transakcija, ki davčnopravno ni nepomembna. Do obdavčenja prometa v skladu s tem pristopom pride šele pri unovčenju točk.

83. Upoštevnost prve transakcije se kaže navsezadnje tako, da je s povratnim izračunom treba spremljati postopek konverzije nakupne cene v točkovna upravičenja in nazadnje v točke, da bi se ugotovil obdavčljivi promet. Ta povratni izračun pa bi od podjetja MRL zahteval zapleteno računovodstvo, da bi se sistem oblikoval kar se da pregledno tako za stranke, ki so davčni zavezanci, kot tudi za davčne organe. Stranka bo praviloma imela interes po obdavčitvi le zneska, ki tudi dejansko ustreza unovčenim točkam. Davčni organi pa imajo interes, da se abstraktni sistem točk, kot je ta, ki ga ima podjetje MRL, ne zlorabi za davčno utajo. Te razloge je treba upoštevati pri odločitvi med vsemi možnimi pristopi.

84. Podjetje MRL je med ustno obravnavo izrecno posvarilo pred praktičnimi problemi, ki bi bili povezani s tem pristopom. Pri tem je na primer prepričljivo pojasnilo, da glede na dolgotrajnost veljavnosti pogodbe ni mogoče izključiti, da pride do spremembe stopnje davka na dodano vrednost v obdobju med pridobitvijo točkovnih pravic in unovčitvijo točk, kar pa bi še dodatno otežilo obračun davka na dodano vrednost za vsako posamezno stranko.

85. Dodatno težavo pri tem pristopu pa pomeni še to, da ni jasno, kako s stališča pravne ureditve davka na dodano vrednost presojati položaj, v katerem stranka ne unovči svojih točk, ampak pusti, da te prenehajo veljati. Možnost prenehanja veljavnosti točk sicer v predložitvenem sklepu ni izrecno omenjena, vendar se zdi, da je v statutu implicitno predvidena, kar izhaja iz razlage pravil o prenosu neporabljenih točk na naslednje leto.

Rezultat

86. Po vsem tem sklepam, da drugi pristop – pri katerem se upošteva trenutek unovčenja točk – le na prvi pogled pripomore k razumni rešitvi. Na eni strani ima prednost, da se enostavno vzpostavi neposredna zveza z nepremičnino in tako lahko nedvoumno določi kraj opravljanja storitev. Na drugi strani pa se je bati, da je njegova uporaba povezana z upravnimi težavami. Nasprotno pa se mi za prvi pristop – ki pomeni navezovanje uporabe člena 9(2)(a) Šeste direktive na določen portfelj nepremičnin – zdi, da ga je mogoče enostavno

uporabiti in da je pragmatičen. Zato priporočam, da se sledi prvemu pristopu.

glede kraja opravljanja storitev.[34],[35] Direktiva 2008/8 namreč spreminja člen 47 Direktive 2006/112 – določbo, ki je nasledila člen 9(2)(a) Šeste direktive – tako, da je treba kot storitev v zvezi z nepremičninami razumeti tudi „nastanitev v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami“ ter „dodeljevanje pravic do uporabe nepremičnin in storitev“.

c) Možnost nastanitve v hotelu

89. Temu ustrezno pravne presoje v ničemer ne spremeni to, da stranke v skladu z določbami statuta lahko zamenjajo svoje točke za nastanitev v hotelih, ki jih upravlja podjetje MRL. Pri tem je treba vsakokrat upoštevati, kako stranke pridobijo točkovna upravičenja.[36]

87. Zgoraj navedeni razlogi morajo veljati tudi, če imetnik točkovnih upravičenj svoje točke nazadnje zamenja – tako kot je to pojasnjeno v vprašanju za predhodno odločanje 2(f) – za nastanitev v hotelih, ki jih upravlja podjetje MRL, pod pogojem, da so ti hoteli ob pridobitvi točkovnih upravičenj tudi del razpoložljivega sklada nepremičnin.

d) Storitev ni članstvo v klubu

90. Nasprotno pa ni mogoče slediti stališču vlade Združenega kraljestva, da je treba upoštevno storitev uvrstiti kot članstvo v klubu in da je treba uporabiti člen 9(1) Šeste direktive.

88. Nastanitev v hotelskem sektorju namreč ravno tako pomeni storitev „v zvezi z nepremičninami“ v smislu te določbe. Potrditev tega pravnega mnenja je treba videti tudi v pojasnilu, ki ga je dal zakonodajalec Skupnosti z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES

34 – UL L 44, str. 11.

35 – Terra, B., J. Kajus, *op. cit.* (opomba 10), str. 514, vidita v spremembi besedila te določbe le pojasnitev že obstoječega pravnega položaja. V prid temu govori tudi uvodna izjava 6 Direktive 2008/8, v skladu s katero naj opredeljene izjeme, ki naj zagotovijo, da obdavčitev poteka v kraju potrošnje, temeljijo na „obstoječih merilih“.

36 – O podrobnostih pridobitve točkovnih upravičenj glej točko 53 teh sklepnih predlogov.

91. Kot pravilno pojasnjuje Komisija, stranka v postopku v glavni stvari ne plača za članstvo v klubu. Pri plačilih, ki jih opravi, ne gre na primer za redne članarine, ki se plačajo v obliki pavšalnih zneskov v zamenjavo za množico storitev. Drugače kot v zadevi Kennemer Golf,[37] ki je temeljila na takšnem dejanskem stanju,[38] se lahko v postopku v glavni stvari vsakokratna plačila brez obotavljanja pripišejo posameznim storitvam. Ne glede na to pa se po sodbi RCI Europe zdi, da opredelitev vlade Združenega kraljestva pravno ne vzdrži. V tisti zadevi, v kateri je šlo za presojo poslovnega modela s stališča pravne ureditve davka na dodano vrednost, ki pa se je približal članstvu v klubu, je Sodišče lahko na podlagi skrbne presoje vseh okoliščin ugotovilo sinalagmatsko razmerje med različnimi vrstami prispevkov in vsakokratnimi storitvami, ki jih je opravilo društvo.[39]

92. V tisti zadevi je prišla uporaba člena 9(2)(a) v poštev zaradi tega, ker je Sodišče v nadaljnjem koraku ugotovilo, da je bil dostop do borze za zamenjave za pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa le pomožni element v razmerju do dejanskega cilja zamenjave ali možnosti udeležbe pri taki zamenjavi.[40] Glede na to, da je Sodišče pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa obravnavalo kot pravice v zvezi z nepremičninami in da je njihov odstop v zameno za uživanje podobnih pravic pomenil z nepremičninami povezano transakcijo,[41] se zdi uporaba tega predpisa v tisti zadevi sklepčna.

93. Zato je v postopku v glavni stvari izključeno, da bi se člen 9(1) Šeste direktive uporabil z obrazložitvijo, da je sporno storitev treba uvrstiti kot članstvo v klubu.

e) Vmesni rezultat

94. Na podlagi tega je treba na vprašanje za predhodno odločanje 3(a) odgovoriti, da gre pri storitvah, ki jih je opravilo podjetje MRK, za storitve „v zvezi z nepremičninami“ v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive (postal člen 45 Direktive 2006/112), pri tem pa je treba glede določitve kraja opravljanja storitev upoštevati naslednje.

95. Glede nadomestila za pridobitev posebnih pravic je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem je nepremičnina, na kateri obstaja pravica do uporabe na podlagi časovnega zakupa zadevnega člana.

96. Glede plačil za nakup pa se kraj opravljanja storitev določa na podlagi tega, v kateri

37 – Sodba Kennemer Golf (opomba 17 zgoraj).

38 – Prav tam.

39 – Sodba RCI Europe (opomba 4 zgoraj, točki 34 in 35).

40 – Prav tam, točka 35.

41 – Prav tam, točka 37.

državi članici izvajalec storitve upravlja nepremičnine takrat, ko stranka pridobi točkovna upravičenja. Davek na dodano vrednost je treba pobrati v skladu z vsakokratnim deležem v portfelju nepremičnin v zadevnih državah članicah.

v nepremičninah, na katerih obstajajo pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, plačuje davek na dodano vrednost. Odgovor na to vprašanje je namreč odvisen od tega, ali je to dejavnost treba uvrstiti kot „dajanje v najem nepremičnin“ v smislu člena 13(B)(b) in ali obstajajo morebitne posebne ureditve.

C – *Možnost davčne oprostitve*

1. Posredovanje nastanitve v hotelih, ki jih upravlja podjetje MRL

a) Splošno o davčnih oprostitvah in izjemah iz člena 13(B)(b) Šeste direktive

97. Vprašanje, ali je storitev, ki jo je opravilo podjetje MRL, oproščena davka na dodano vrednost, je – če gre za prodajo točkovnih upravičenj in posredovanje namestitvenih zmogljivosti v hotelih, ki jih upravlja podjetje MRL – treba jasno zanikati, ker člen 13(B)(b), točka 1, Šeste direktive iz davčne oprostitve izrecno izvzame nastanitev v hotelskem sektorju.

2. Posredovanje nastanitve v nepremičninah, na katerih obstajajo pravice tretjih do uporabe na podlagi časovnega zakupa

99. V skladu z Direktivo je dajanje nepremičnin v najem načeloma oproščeno davka na dodano vrednost. Kot je generalni pravobranilec Jacobs izčrpno pojasnil v sklepnih predlogih v zadevi Blasi,[42] ta oprostitev odraža posebne težave, ki se pojavijo pri pobiranju davka na dodano vrednost na takšne predmete. Drugače kot navadni predmeti nepremičnine ne izhajajo iz proizvodnega postopka. Dajanje v najem je relativno pasivna dejavnost, iz katere ne izhaja pomembnejša dodana vrednost. Čeprav gre za gospodarsko dejavnost v smislu člena 4 Šeste direktive, je ta načeloma oproščena davka. Drugače je pri prometu, navedenem v členu 13(B)(b), točka 1, te direktive, ker je ta povezan z aktivno

98. Nasprotno pa je treba natančneje preučiti vprašanje, ali se za odplačno posredovanje nastanitve, ki ga nudi podjetje MRL,

42 – Sklepni predlogi generalnega pravobranilca Jacobsa, predstavljeni 25. septembra 1997 v zadevi Blasi (C-346, Recueil, str. I-481, točki 15 in 16).

uporabo nepremičnine in je zato obdavčenje upravičeno.[43]

100. Razmerje med pravilom in izjemo v tej določbi nazadnje vpliva tudi na razlago posameznih značilnosti dejanskega stanja. Kar se da obsežno splošno pobiranje davka, ki ga spodbuja načelo davčne nevtralnosti iz pete uvodne izjave Prve direktive,[44] vodi do tega, da je treba elemente dejanskega stanja, ki utemeljujejo uporabo davka na dodano vrednost, razlagati široko. *A contrario* iz tega izhaja, da je treba izjeme, torej davčne oprostitve, razlagati ozko.[45] V Drugi direktivi,[46] ki je bila med tem razveljavljena, se je to izrazilo še v četrti uvodni izjavi: „da se lahko sistem uporablja enostavno in nevtralno in navadna davčna stopnja ohrani v razumnih merah, je treba omejiti specialne ureditve in posebne ukrepe."

101. Sodišče oprostitve davka iz Šeste direktive vedno razlaga ozko tudi brez ustreznega predpisa v tej direktivi, pri tem pa se sklicuje na svojo prakso. Ob smiselni uporabi zgoraj navedenega načela je Sodišče ugotovilo, da se „izrazi, ki so bili uporabljeni za opis oprostitev, določenih v členu 13 Šeste direktive, […] razlagajo ozko, glede na to, da te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, na podlagi katerega se DDV plačuje za vsako storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo".[47]

b) Pojem „dajanje nepremičnin v najem"

102. Sodišče dalje izhaja iz tega, da oprostitve iz člena 13 Šeste direktive pomenijo

43 – Primerjaj podobne navedbe generalnega pravobranilca La Pergole v sklepnih predlogih, predstavljenih 18. marca 1999 v zadevi Amegual (C-12/98, Recueil, str. I-527, točka 9) in generalnega pravobranilca Ruiz-Jaraboja Colomerja v sklepnih predlogih, predstavljenih 4. maja 2004 v zadevi Temco Europe (C-284/03, Recueil, str. I-11237, točka 24).

44 – Prva direktiva Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (67/227/EGS) (UL 1967, 71, str. 1301).

45 – V tem smislu Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", v: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, *op. cit.* (opomba 11), str. 62.

46 – Druga direktiva Sveta 67/228/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Strukture in postopki za uporabo skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 1967, 71, str. 1303). Razveljavljena s členom 37 Šeste direktive.

47 – Sodbe z dne 15. junija 1989 v zadevi Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Recueil, str. 1737, točka 13); z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Recueil, I-2341, točka 19); z dne 5. junija 1997 v zadevi SDC (C-2/95, Recueil, str. I-3017, točka 20); z dne 12. februarja 1998 v zadevi Blasi (C-346/95, Recueil, str. I-481, točka 18); z dne 7. septembra 1999 v zadevi Gregg (C-216/97, Recueil, str. I-4947, točka 12); z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 64) in v zadevi Komisija proti Irski (C-358/97, Recueil, str. I-6301, točki 52 in 55); z dne 18. januarja 2001 v zadevi Stockholm Lindöpark (C-150/99, Recueil, str. I-493, točka 25); z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis (C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 23); z dne 18. novembra 2004 v zadevi Temco Europe (C-284/03, ZOdl., str. I-11237, točka 17) in z dne 3. marca 2005 v zadevi Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, ZOdl., str. I-1527, točka 29).

avtonomne pojme prava Skupnosti in morajo torej biti opredeljene v zakonodaji Skupnosti.[48] To velja navsezadnje tudi za pojem „dajanje v najem“, katerega temeljna značilnost je po mnenju Sodišča, „da se zadevni osebi za določen čas proti plačilu prizna pravica, da ima nepremičnino v posesti tako, kot bi bila njen lastnik, in da lahko od te pravice izključi vsako drugo osebo.“[49] Za presojo, ali konkretni dogovor ustreza tej opredelitvi, je treba upoštevati okoliščine, v katerih se transakcija opravlja.[50] Pri tem je odločilna objektivna vsebina transakcije,[51] ne glede na to, kako so jo opredelile stranke.[52]

103. Po mojem mnenju so te predpostavke izpolnjene glede pravice do uporabe, ki jo stranka prejme v zameno za svoje točke. Na eni strani ta pravica kaže – kot je to prepričljivo pojasnilo podjetje MRL[53] in kar večina udeležencev v postopku priznava vsaj posredno – značilnosti, ki ustrezajo značilnostim „dajanja v najem“ v skladu s členom 13(B)(b) v smislu te opredelitve. Na drugi strani je treba ugotoviti, da pravica do uporabe na podlagi časovnega zakupa – ne glede na pravno naravo, ki jo je treba vsakokrat določiti v skladu s pravom držav članic[54] – daje imetniku pravico do uporabe, ki je primerljiva vsaj z najemom stanovanj.[55] Na to sem opozorila že v svojih sklepnih predlogih v zadevi RCI Europe.[56]

104. Sicer je treba priznati, da s posredovanjem nepremičnin, kot ga poklicno opravlja

48 – Glej sodbo z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski (235/85, Recueil, str. 1471, točka 18); zgoraj v opombi 47 navedeni sodbi Stichting Uitvoering Financiële Acties (točka 11) in SDC (točka 21); sodbo z dne 12. novembra 1998 v zadevi Institute of the Motor Industry (C-149/97, Recueil, str. I-7053, točka 17); zgoraj v opombi 47 navedeno sodbo Komisija proti Irski (točka 51); sodbe z dne 8. marca 2001 v zadevi Försäkringsaktiebolaget Skandia (C-240/99, Recueil, str. I-1951, točka 32); z dne 10. septembra 2002 v zadevi Ambulanter Pflegedienst Kügler (C-141/00, Recueil, str. I-6833, točka 25) in z dne 16. januarja 2003 v zadevi Maierhofer (C-315/00, Recueil, str. I-563, točka 25); zgoraj v opombi 47 navedene sodbe Sinclair Collis (točka 22); Temco Europe (točka 16) in Fonden Marselisborg Lystbådehavn (točka 27) ter sodbi z dne 19. aprila 2007 v zadevi Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, ZOdl., str. I-3225, točka 15) in z dne 6. decembra 2007 v zadevi Walderdorff (C-451/06, ZOdl., str. I-10637, točka 16).

49 – Sodbi z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen“ (C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 55) in z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 21) in zgoraj v opombi 47 navedena sodba Sinclair Collis (točka 25).

50 – Primerjaj zgoraj v opombi 47 navedeno sodbo Stockholm Lindöpark (točka 26).

51 – Zgoraj v opombi 49 navedena sodba Cantor Fitzgerald International (točka 33).

52 – Zgoraj v opombi 48 navedena sodba Maierhofer (točka 39).

53 – Glej str. 9, točka 3.18, vloge podjetja MRL.

54 – Člen 1 Direktive Evropskega Parlamenta in Sveta 94/47/ES z dne 26. oktobra 1994 o varstvu potrošnikov v zvezi z nekaterimi vidiki pogodb o nakupu pravice do uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa na nepremičninah (UL L 280, str. 83) določa, da med drugim države članice ostajajo „pristojne za druge zadeve, med drugim da določijo pravno naravo pravic, ki so predmet pogodb, na katere se nanaša ta direktiva“. Člen 2 te Direktive temu ustrezno opredeli pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa kot „stvarnopravno pravico ali kakšno drugo pravico do uporabe ene ali več nepremičnin za določeno ali določljivo obdobje v letu, ki ne sme biti krajše od enega tedna“.

55 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, str. 118 in naslednja, opozarja, da je v središču obligacijskopravnega time-sharinga prepustitev stanovanjskega prostora, ker brez tega time-sharing na počitniških stanovanjih ni možen. Zato je v pravni teoriji večinoma zastopano mnenje, da je težišče pogodbenega razmerja v najemnem razmerju. Po avtoričinem mnenju je to tako, če se storitve omejijo na vzdrževanje in čiščenje objekta time-sharinga ter upravljanje z njim, ker vzdrževanje najetega objekta tudi pri čistih najemnih pogodbah spada k dolžnostim najemodajalca. Tudi čiščenje objekta in upravljanje z njim predstavljata v razmerju do prepustitve stanovanjskega prostora podrejeno stransko storitev.

56 – Glej točko 123 mojih sklepnih predlogov, predstavljenih 2. aprila 2009 v zadevi RCI Europe (sodba navedena zgoraj v opombi 4).

tožeča stranka, očitno ni povezan prenos pravic od enega člana na drugega. Glede na predložitveni sklep se pravice do uporabe za določene tedne dajo na razpolago pri skrbniku, tako da stranka ne pridobi same pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa. Sočasno pa je treba opozoriti na to, da pogodbe o time-sharingu praviloma predvidevajo možnost odplačne ali neodplačne prepustitve pravice do uporabe na tretje tako, da se tudi ti lahko sklicujejo na to pravico.[57] Zato je treba izhajati iz tega, da stranka, ki prejme takšno počitniško nepremičnino v uporabo, pridobi pravni položaj, ki je primerljiv tistemu, ki ga ima imetnik pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa.

105. Opredelitvi storitve kot „dajanje v najem“ v smislu člena 13(B)(b), ki se tu zagovarja, nasprotuje le pravno stališče vlade Združenega kraljestva, ki pa se mi zdi malo prepričljivo, saj upošteva izključno prvo transakcijo, torej prodajo točkovnih pravic. Vlada Združenega kraljestva v obrazložitvi opozarja, prvič, da s to transakcijo ni povezana prepustitev zadosti določene nepremičnine in, drugič, da se točkovnih upravičenj glede na okoliščine nikoli ne unovči. To stališče pa je preveč formalistično, saj upošteva le delni vidik poslovnega modela podjetja MRL in sploh ne upošteva dejanskega cilja prve transakcije. Stranka pridobi točkovna upravičenja namreč z namenom, da na počitniških nepremičninah pridobi pravico do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa.[58] Zato za opredelitev pravne narave prepustitve uporabe kot „dajanja v namen“ ni pomembno, da ob prvi transakciji posamične značilnosti nepremičnine glede na okoliščine niso zadosti poznane, saj so pogoji uporabe strankam vsekakor znani. Ti pogoji uporabe ustrezajo – kot že navedeno[59] – opredelitvi dajanja v najem v smislu pravne ureditve davka na dodano vrednost, kot jo je razvilo Sodišče. Zato je treba zavrniti pravno stališče, ki ga zastopa vlada Združenega kraljestva.

106. Posledično gre v postopku v glavni stvari za „dajanje nepremičnin v najem“ v smislu tega predpisa. Postavlja pa se vprašanje, ali se uporablja posebna ureditev.

57 – Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Bruselj 2006, str. 48, opozarja, da pri zamenjavi ne pride do prenosa pravice do uporabe. Zamenjava oblikuje le obligacijskopravne pravice med uporabniki in/ali podjetjem, ki upravlja borzo za zamenjave. Kelp, U., *op. cit.* (opomba 55), str. 26, vidi v možnosti, da se tretjim prepustijo pravice do uporabe, razlog za današnji uspeh borz za zamenjave. Imetniki pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki ne želijo osebno izvršiti te pravice, se morajo načeloma sami ukvarjati z nadaljnjim posredovanjem. Time-sharing postane dokončno fleksibilen in tako zanimiv za večji krog strank šele, ko je objekt vključen v organizacijo za zamenjave, ki koordinira želje po zamenjavi upravičencev do uporabe.

58 – Glej točko 74 teh sklepnih predlogov.

59 – Glej točko 102 teh sklepnih predlogov.

c) Uporaba posebne ureditve iz člena 13(B)(b), točka 1

107. V tem primeru v nekaterih okoliščinah pride v poštev uporaba ureditve, v skladu s katero so „nastanitve […] v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami“ izvzete iz oprostitve davka. Pri tu upoštevni nastanitvi v nepremičninah, na katerih obstajajo pravice tretjih do uporabe na podlagi časovnega zakupa, bi šlo lahko za „nastanitve v sektorjih s podobnimi funkcijami“. Tu je treba upoštevati, da se člena 13(B)(b), točka 1, Šeste direktive kot posebne ureditve od dejanske oprostitve davka načeloma ne sme razlagati ozko, zato da se uporabi pravilo glede splošnega obdavčenja vsega prometa, ki je zavezan davku.[60]

108. Uporaba te določbe bi bila najprej z vidika davčne politike v interesu skladne uporabe določb davka na dodano vrednost v postopku v glavni stvari, ker ni upoštevnega razloga za drugačno davčnopravno obravnavanje kratkotrajnih nastanitev v počitniških nepremičninah od nastanitev v hotelskem sektorju. Kot izhaja iz predložitvenega sklepa, ima stranka načeloma prosto izbiro med obema alternativama. Povezovanje obdavčenja prometa, ki ga dosega podjetje MRL, z morebitno pravico izbire stranke ne bi bilo združljivo z načelom davčne nevtralnosti, ki zahteva splošno obdavčitev vseh transakcij in njihovo enako davčno obravnavanje.[61] Zaradi tega bi trpela predvidljivost uporabe predpisov o davku na dodano vrednost. Poleg tega se obe storitvi zaradi pomanjkanja nasprotnih navedb komaj medsebojno razlikujeta in zato ne upravičujeta različnega davčnopravnega obravnavanja.

109. Ureditev iz člena 13(B)(b), točka 1, Šeste direktive kaže, da poleg nastanitve v hotelskem sektorju lahko obstajajo še drugi sektorji s podobnimi funkcijami, za katere se plačuje davek na dodano vrednost, pri tem pa je treba pripomniti, da države članice lahko določijo dodatne primere, za katere ta opristitev ne velja. Kot je Sodišče pojasnilo v sodbi Blasi,[62] imajo države članice pri opredelitvi nastanitve, ki je za razliko od lizinga in dajanja v najem nepremičnin na podlagi člena 13(B)(b), točka 1, Šeste direktive zavezana davku, neko

60 – Glej zgoraj v opombi 47 navedeno sodbo Blasi (točka 19) in točko 18 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca Jacobsa v tej zadevi. Po njegovem mnenju je pojem „sektorji s podobnimi funkcijami“ treba razlagati široko, ker je njegov namen, da se za začasno nastanitev, ki je podobna nastanitvi v hotelskem sektorju in ji zato potencialno konkurira, uporabi davek.

61 – Glej točko 99 teh sklepnih predlogov.

62 – Glej zgoraj v opombi 47 navedeno sodbo Blasi.

diskrecijsko pravico.[63] Ta pa je omejena z namenom tega predpisa, ki je pri zagotavljanju stanovanjskega prostora v tem, da je treba razlikovati davku zavezane nastanitve v hotelskem sektorju ali v sektorjih s podobnimi funkcijami od dajanja v najem nepremičnin in lizinga, ki sta oproščena davka. Sodišče je v tej sodbi državam članicam pri prenosu člena 13(B)(b), točka 1, Šeste direktive priznalo pooblastilo, da določijo merila, ki se jim zdijo primerna za to razlikovanje.[64] Pri tem pa je kot primerno merilo za razlikovanje med nastanitvami v hotelskem sektorju (kot davku zavezane transakcije) in dajanjem v najem stanovanjskega prostora (kot oproščene transakcije) priznalo trajanje nastanitve.[65]

110. Glede na to, da imajo sporne storitve – nastanitve v počitniških nepremičninah in nastanitve v hotelskem sektorju – v bistvu enak cilj in se od drugega dajanja v najem razlikujejo po kratkem trajanju nastanitve, se zdi ustrezna uporaba te sodne prakse v postopku v glavni stvari pravilna.

63 – Prav tam, točka 21.

64 – Prav tam, točka 22.

65 – Prav tam, točka 23.

d) Uporaba pooblastila iz člena 13(B)(b), pododstavek 2

111. Toda tudi v primeru, ki ni neverjeten, da bi bilo treba glede na konkretne okoliščine postopka v glavni stvari zanikati izpolnitev pravne zahteve „s podobnimi funkcijami“, ker naj na primer nastanitev v počitniških nepremičninah podjetja MRL praviloma ne bi bila povezana z enako vrsto storitev, ki jih stranka drugače prejme v hotelu,[66] bi bile države članice – kot je Komisija pravilno pojasnila[67] – vendarle pooblaščene, da na podlagi splošne podlage za pooblastilo v členu 13(B)(b), pododstavek 2, in diskrecijske pravice, ki jim je dodeljena v tej določbi, tudi to vrsto kratkotrajne nastanitve v počitniških nepremičninah izvzamejo iz oprostitve davka. Ta določba jim namreč dopušča, da lahko določijo nadaljnje izključitve iz obsega oprostitve za

66 – Pri tem pa je pomembna konkretna vsebina pogodbe. V sklepnih predlogih v zadevi Blasi je generalni pravobranilec Jacobs domneval, da davčni zavezanec, ki na primer kratkoročno oddaja stanovanjske prostore za počitniške namestitve, v bistvu opravlja isto dejavnost kot davčni zavezanec v hotelskem sektorju in temu tudi konkurira. Bistvena razlika med takšnimi dajanji v najem in dajanjem v najem stanovanjskega prostora, ki je oproščeno davka, je v začasni nastanitvi. Kakorkoli, s kratkotrajnim dajanjem v najem so praviloma povezane dodatne storitve, kot na primer nudenje posteljnine in čiščenje delov stavbe v skupni rabi ali pa celo samega prostora nastanitve; poleg tega je s tem povezana aktivnejša uporaba lastnine kot pa pri dolgotrajnem dajanju v najem, ker so upravni stroški in stroški nadzora višji.

67 – Glej točko 46 vloge Komisije.

dajanje v najem nepremičnin.[68] Zato je njena vsebina urejanja neodvisna od primerov, ki jih je zakonodajalec Skupnosti naštel v členu 13(B)(b), točke od 1 do 4, Šeste direktive.

112. Iz zgoraj navedenih razlogov izhaja, da člen 13(B)(b) Šeste direktive državi članici ne prepričuje, da določi, da se za odplačno posredovanje nastanitve v nepremičninah, na katerih obstajajo pravice tretjih do uporabe na podlagi časovnega zakupa, plačuje davek na dodano vrednost, če je predmet takšne gospodarske dejavnosti nastanitev za kratko časovno obdobje.

D – *Sklepi*

113. Povzamemo lahko, da je treba storitev v obliki dodelitve točkovnih upravičenj, kot je ta, ki jo opravlja podjetje MRL, na podlagi katere je kupec upravičen do letnega unovčenja točk v zamenjavo za bivanje in uporabo nastanitve v počitniških zmogljivostih podjetja MRL, ki se uporabljajo v obliki časovnega zakupa, obravnavati kot del „storitve v zvezi z nepremičninami“ v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive (postal člen 45 Direktive 2006/112).

114. V zvezi z določitvijo kraja opravljanja storitve pa je potrebno razlikovati glede na storitve, ki so opravljene v zamenjavo za nadomestilo za pridobitev posebnih pravic ali za plačilo za nakup.

115. Kraj opravljanja storitve, ki jo opravi združenje, katerega dejavnost je olajšati zamenjavo pravic do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa, za kar pa združenje kot protidajatev od svojih strank pobere nadomestilo za pridobitev posebnih pravic, je kraj, v katerem je nepremičnina, na kateri obstaja pravica do uporabe na podlagi časovnega zakupa zadevne stranke.

116. Kraj opravljanja storitve, katere vsebina je prodaja točkovnih upravičenj, se določi na podlagi tega, v kateri državi članici izvajalec storitve upravlja nepremičnine takrat, ko je stranka pridobila točkovna upravičenja. Davek na dodano vrednost je treba pobrati glede na vsakokratni delež v portfelju nepremičnin v zadevnih državah članicah.

117. Glede na to, da je zgoraj opisano storitev treba opredeliti kot „dajanje v najem nepremičnin“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive (postal člen 135(1), točka 1, Direktive 2006/112), je treba pritrditi možnosti davčne oprostitve. Kljub temu pa ta predpis državam članicam ne onemogoča, da za storitev ne velja davčna oprostitev.

68 – Glej sodbi z dne 15. decembra 1993 v zadevi Lubbock Fine (C-63/92, Recueil, str. I-6665, točka 13) in z dne 3. februarja 2000 v zadevi Amengual (C-12/98, Recueil, str. I-527, točka 10).

VIII – Sklepni predlogi

118. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje Court of Session odgovori tako:

1. Storitev v obliki dodelitve pogodbenih pravic (točkovna upravičenja), kot je ta, ki jo opravlja podjetje MRL, na podlagi katere je kupec upravičen do letnega unovčenja točk v zamenjavo za bivanje in uporabo nastanitve v počitniških zmogljivostih podjetja MRL, ki se uporabljajo v obliki časovnega zakupa, je treba obravnavati kot del „storitve v zvezi z nepremičninami“ v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (postal člen 45 Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost).

2. Glede nadomestila za pridobitev posebnih pravic je kraj opravljanja storitve kraj, v katerem je nepremičnina, na kateri obstaja pravica do uporabe na podlagi časovnega zakupa zadevne stranke. Glede plačil za nakup pa se kraj opravljanja storitve določi na podlagi tega, v kateri državi članici izvajalec storitve upravlja nepremičnine takrat, ko stranka pridobi točkovna upravičenja. Davek na dodano vrednost je treba pobrati glede na vsakokratni delež v portfelju nepremičnin v zadevnih državah članicah.

3. Zgoraj opisano storitev je treba opredeliti kot „dajanje v najem nepremičnin“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive (postal člen 135(1), točka 1, Direktive 2006/112). Kljub temu pa ta predpis državam članicam ne onemogoča, da za storitev ne velja davčna oprostitev.