ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 16. decembra 2010 *

Vo veci C-270/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Court of Session (Scotland) (Spojené kráľovstvo) z 10. júla 2009 a doručený Súdnemu dvoru 14. júla 2009, ktorý súvisí s konaním:

MacDonald Resorts Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

* Jazyk konania: angličtina.

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (spravodajca), M. Ilešič a M. Berger,

generálna advokátka: V. Trstenjak,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. júna 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— MacDonald Resorts Ltd, v zastúpení: C. Tyre, QC, a D. Small, advocate,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Hathaway a F. Penlington, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Mantle, barrister,

— grécka vláda, v zastúpení: G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou a S. Spyropoulos, splnomocnení zástupcovia,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 7. septembra 2010,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2, 9, 10 a 13 B šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001 (Ú. v. ES L 15, 2002, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 352, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi MacDonald Resorts Ltd (ďalej len „MRL“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (daňové orgány Spojeného kráľovstva, ďalej len „Commissionners“) týkajúci sa režimu uplatniteľného v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na určité plnenia služieb poskytovaných zo strany MRL.

Právny rámec

3 Článok 9 šiestej smernice stanovuje:

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

2. Ale:

a) miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, vrátane služieb realitných agentov a expertov a služieb zameraných na prípravu a koordináciu konštrukčných alebo stavebných prác, ako sú služby architektov alebo firiem zabezpečujúcich dozor na stavbách, bude miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza,

…“

4 Článok 10 ods. 1 a 2 šiestej smernice uvádzajú:

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

b) ‚daňová povinnosť' vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.

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

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

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

— najneskôr do vystavenia faktúry, alebo

— najneskôr do prevzatia čiastky ceny, alebo

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

5 Podľa znenia článku 13 B šiestej smernice:

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

…

b) prenajímanie nehnuteľného majetku s výnimkou:

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

2. prenajímania budov a priestorov na parkovanie vozidiel;

3. prenajímania trvalo inštalovaných zariadení a strojov;

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

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

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

Činnosť MRL

6 MRL je spoločnosť, ktorá má sídlo v Spojenom kráľovstve. Je zapísaná v registri DPH v tomto členskom štáte, ako aj v registri IVA, španielskom ekvivalente DPH.

7 Činnosťou MRL, ktorá sa vykonáva v Spojenom kráľovstve a v Španielsku, je predaj práv časovo obmedzeného užívania („timesharing“) ubytovania v turistických ubytovacích komplexoch, ktoré sa nachádzajú v týchto dvoch členských štátoch (ďalej len „práva časovo obmedzeného užívania“). MRL používa rovnaké zmluvné dokumenty v Spojenom kráľovstve a v Španielsku.

8 Od 3. októbra 2003 MRL uvádzal na trh nový produkt spočívajúci v programe „možností“ označený „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (Možnosti hotelov a turistických stredísk Macdonald, ďalej len „program možností“). Vytvorenie tohto programu malo za cieľ lepšie využiť nepredané inventárne súpisy timeshare podielov a ponúknuť zákazníkom MRL väčšiu flexibilitu v tom, ako chcú využiť ubytovanie v turistických strediskách MRL, najmä pokiaľ ide o výber strediska a obdobie pobytu.

9 Z dôvodu zavedenia programu možností MRL zriadil klub nazývaný tiež „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (ďalej len „Klub“). Ide o neziskové združenie bez právnej subjektivity, ktoré sa riadi písomnými stanovami (ďalej len „stanovy“). Podľa znenia stanov hlavným cieľom Klubu je „zabezpečiť pre členov práva rezervovať si dovolenkové ubytovanie a iné vedľajšie výhody na špecifikované obdobia v každom roku počas 30-ročného obdobia, ďalej uvedeného v [programe možností], ako je definované týmito stanovami“.

10 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že hlavné charakteristiky uvedených stanov a s nimi spojených zmlúv možno opísať takto:

— klub bol založený na dobu 30 rokov, plynúcu od 3. októbra 2003 do 2. októbra 2033,

— MRL je zakladajúci člen s právomocou a zodpovednosťou za vedenie činností a záležitostí Klubu, prevádzkovanie programu možností, ako aj za prijatie všetkých opatrení, ktoré bude považovať za potrebné na tento účel,

— ako zakladajúci člen MRL vymenoval správcu a previedol na neho svoje práva a nároky na všetky práva časovo obmedzeného užívania, ktoré sú v jeho inventárnom súpise ubytovania zaradeného do systému časovo obmedzeného užívania. Podľa stanov sa MRL stal oprávneným na „práva na body“ zodpovedajúce tomuto ubytovaniu. Tieto práva môže MRL previesť na riadnych členov,

— zákazníci MRL, ktorí požiadali o vstup do programu možností a ktorí spĺňajú podmienky pre členstvo, sa stávajú riadnymi členmi Klubu. Získavajú „práva na body“ buď v rámci prevodu vykonaného zo strany MRL, alebo deponovaním práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností na určené týždne u správcu,

— MRL prideľuje hodnotu všetkým týždňom časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, ktoré členovia môžu využívať. Táto hodnota je vyjadrená ako určitý počet bodov určený v závislosti od lokalizácie, štandardu a typu ubytovania, ako aj ročného obdobia. Členom je každý rok pridelený určitý počet bodov podľa ich práv na takéto body. Tieto body môžu v uvedenom roku zameniť za právo obývania určitého ubytovania po zvolenú dobu podľa ich výberu až do hodnoty ich bodov a dostupných týždňov užívania. Výraz „práva na body“ teda znamená oprávnenie členov na to, aby im každý rok bol pridelený určitý počet bodov, tak aby mohli vykonávať svoje práva na obývanie ubytovania počas predmetného roka,

— za nadobudnutie členstva v programe možností sa pri vstupe neplatí žiadny členský poplatok, ale pri požiadaní o zapojenie do programu možností musí nový riadny člen získať „práva na body“ dvoma spôsobmi. Môže jednak nakúpiť takéto práva na body od MRL, aktuálne za 2,50 GBP za bod, s výnimkou reklamných zliav. Nákup je vykonaný v rámci „zmluvy o predaji bodov“ uzavretej medzi

novým členom a MRL. Môže tiež získať „práva na body“ výmenou za deponovanie práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, ktoré predtým nadobudol od MRL u správcu, a za zaplatenie „bonifikačného poplatku“,

— druhá z týchto metód môže byť vykonaná jedným z dvoch spôsobov. Po prvé dovtedajší držiteľ práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľnosti získaného od MRL môže vložiť nehnuteľnosť, ktorej sa týka jeho právo, do programu možností uzatvorením „bonifikačnej zmluvy“ s MRL, získavajúc tým „práva na body“ zodpovedajúce tomuto užívaciemu právu. Alternatívne člen, ktorý má záujem a ktorý ešte nevlastní práva časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, môže s MRL uzavrieť „predajnú a bonifikačnú zmluvu“, ktorou nadobúda takéto práva a zároveň ich vkladá do programu možností. Členovia, ktorí uzavreli niektorú z týchto zmlúv, sú označovaní ako „bonifikovaní členovia“. Takýto člen si ponecháva právo, ktoré môže vykonať počas prvých dvoch mesiacov každého roka, rozhodnúť sa použiť svoj nárok na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, ktoré vložil do programu v predmetnom roku. Ak sa tak nerozhodne, je mu udelený počet bodov, ktoré môže použiť pri inom ubytovaní z ponuky s porovnateľnou hodnotou. Ak bonifikovaný člen deponoval svoje práva na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností u správcu, tieto práva sa stávajú dostupnými pre iných členov, ktorí sa môžu rozhodnúť uplatniť svoje body na zabezpečenie využitia predmetného ubytovania počas týždňov, ktorým zodpovedajú tieto práva na užívanie,

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

— dodatočné „práva na body“ si môžu riadni členovia kúpiť od MRL kedykoľvek,

— MRL môže pre členov zariaďovať výmenu bodov za ubytovanie v hoteloch prevádzkovaných MRL alebo za iné výhody. MRL tak členom ponúkol možnosť žiadať až 10 mesiacov vopred o výmenu ich bodov za ubytovanie na obdobie troch, štyroch alebo siedmich nocí v jednom zo 70 hotelov, s výhradou dostupnosti. Počet bodov požadovaných za rezervovanie sa odlišuje podľa špecifickej klasifikácie predmetných hotelov. Po prijatí rezervácie sa MRL stáva zodpovedným voči hotelu za úhradu nákladov ubytovania,

— členovia môžu sporiť body nevyužité v jednom roku, aby ich použili v nasledujúcom roku. Môžu usporiť celý nárok na body, ak je žiadosť podaná najneskôr deväť mesiacov pred koncom plynúceho roka, a až 50 %, ak je žiadosť podaná v období medzi deviatimi a tromi mesiacmi pred koncom plynúceho roka,

— naopak členovia si môžu do troch mesiacov pred koncom roka požičať body z budúcoročného nároku, aby mohli vykonať rezerváciu vyžadujúcu počet bodov, ktorý prevyšuje ich práva na body za plynúci rok, prostredníctvom zaplatenia predpokladaných budúcoročných poplatkov za správu v čase rezervácie,

— MRL môže pre členov Klubu zariadiť prístup k členstvu v externom (teda tretími osobami prevádzkovanom) výmennom programe práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností. MRL tak nadviazal styky s jedným z takýchto programov, známym ako „Interval International“, takže vstupom do programu možností členovia získavajú bez osobitnej úhrady dvojročné členstvo v uvedenom programe Interval International. V nadväznosti na to môžu členovia pokračovať ako členovia programu Interval International na základe samostatných zmlúv a na svoje vlastné náklady. Toto doplnkové členstvo oprávňuje členov programu možností na výmenu týždňov časovo obmedzeného užívania nehnuteľností zahrnutých v tomto programe, za ktoré uplatnili svoje body v predmetnom roku, za

ubytovanie, ktoré sprístupnia iní členovia programu Interval International. MRL je oprávnený ukončiť alebo zmeniť akékoľvek pričlenenie k externému programu časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, ktoré dohodol,

— MRL má právo kedykoľvek z programu možností odstrániť ktorýkoľvek z týždňov časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, ktoré deponoval u správcu. MRL je však povinný zabezpečiť, aby vždy existoval dostatok ubytovania dostupného na uspokojenie súhrnu „práv na body", ktoré majú v držbe MRL a riadni členovia. MRL má tiež právo určiť a meniť bodové triedenie ubytovania a opätovne stanovovať ocenenie bodov a „práv na body" zvyšovaním alebo znižovaním ich počtu, zachovávajúc ich vzájomný súlad a hodnotu.

Konanie pred vnútroštátnymi orgánmi

11 Konanie vo veci samej sa týka správneho kvalifikovania určitých služieb, ktoré MRL poskytuje v rámci svojej činnosti prevodu práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností, na účely DPH. Okrem toho je sporné miesto plnenia týchto služieb.

12 Tento spor vznikol na základe uznesenia Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs z marca 2004, podľa ktorého prevod „práv na body" zo strany MRL na jednej strane predstavuje zdaniteľné poskytnutie výhod, ktoré vyplývajú z členstva v Klube, a na druhej strane miesto tohto plnenia je Spojené kráľovstvo.

13 MRL podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, ktoré bolo zamietnuté rozhodnutím zo 16. júna 2006.

14 Court of Session (Scotland), ktorý koná o odvolaní proti rozhodnutiu zo 16. júna 2006, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Keď odvolateľ v súlade s ustanoveniami stanov [Klubu] a zmlúv s nimi spojenými vykonáva poskytovanie služieb, ktoré spočívajú v udeľovaní zmluvných práv (‚práv na body‘), ktoré oprávňujú nadobúdateľa na nadobudnutie bodov, ktoré môže každoročne uplatniť na právo obývania a využívania ubytovania v turistických strediskách odvolateľa s časovo obmedzeným užívaním nehnuteľností, má sa toto plnenie považovať za prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice… [alebo ako] udelenie postavenia členstva v Klube, alebo [sa má považovať] za [ešte] niečo odlišné?

2. Môžu mať na odpoveď na prvú otázku vplyv tieto skutočnosti:

[–] v niektorých prípadoch sú zmluvné práva získané výmenou za to, že zákazník u MRL deponuje už existujúce práva na obývanie… k ubytovaniu… na konkrétnom mieste na jeden alebo viac určených týždňov,

[–] zákazník sa môže v priebehu daného roka rozhodnúť neuplatniť svoj bodový nárok za uvedený rok v celom rozsahu alebo čiastočne na žiadne z práv na obývanie a rozhodnúť sa zvýšiť svoj bodový nárok v nasledujúcom roku, alebo za zmluvných podmienok uplatniteľných v [rámci] programu [možností]

v priebehu daného roka zvýšiť svoj ročný nárok, ktorý môže využívať v priebehu tohto roka ‚požičaním si' zo svojho nároku na body v nasledujúcom roku,

[–] nehnuteľnosti dotknuté uplatnením práv na obývanie sa môžu medzi časom, keď boli ‚práva na body' získané, a časom, keď boli body uplatnené, meniť,

[–] počet bodov, na ktoré majú zákazníci každoročne nárok, môže poskytovateľ služieb v súlade so zmluvnými podmienkami programu [možností] meniť,

[–] odvolateľ môže z času na čas pre držiteľov ‚práv na body' zariadiť, aby mali prístup k [inému] výmennému programu práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností,

[–] odvolateľ môže z času na čas pre držiteľov ‚práv na body' zariadiť výmenu ich bodov za ubytovanie v hoteloch prevádzkovaných odvolateľom alebo za iné výhody poskytované odvolateľom?

3. a) Keď zdaniteľná osoba poskytuje služby opísané v dvoch predchádzajúcich otázkach, … sú tieto služby ‚služby súvisiace s nehnuteľným majetkom' v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice…[?]

b) [V prípade kladnej odpovede], ako sa má určiť miesto plnenia za okolností, keď členovia [uvedeného Klubu] môžu uplatňovať svoje zmluvné práva, využívajúc ubytovanie v režime časovo obmedzeného užívania nehnuteľností vo viacerých členských štátoch, pričom v čase, keď sú služby poskytované, nie je známe, ktoré ubytovanie bude takýmto spôsobom obývané?“

O prejudiciálnych otázkach

15 Svojimi otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, vnútroštátny súd v podstate na jednej strane žiada upresniť kvalifikáciu poskytovania služieb, akými sú služby v konaní vo veci samej, ako aj miesto, kde sú takéto plnenia poskytnuté, a na druhej strane chce vedieť, či sa na tieto plnenia uplatňuje režim výnimky uvedený v článku 13 B písm. b) šiestej smernice.

O kvalifikácii a mieste plnenia

16 Treba pripomenúť, že podľa znenia článku 2 bodu 1 šiestej smernice podlieha DPH „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“. V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že poskytnutie služieb sa vykonáva „za protihodnotu“ v zmysle tohto ustanovenia, a teda že sa zdaňuje len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom uvedeného plnenia predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743,

bod 14; zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Zb. s. I-4387, bod 26, a z 21. marca 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 39).

17 Charakteristickým plnením typu služieb, ktoré sú predmetom konania vo veci samej, je udelenie zmluvných práv, nazývaných „práva na body“, ktoré umožňujú zmluvnému partnerovi získať body, ktoré môže každý rok vymeniť za právo dočasne užívať ubytovanie v turistických komplexoch poskytovateľa služieb alebo získať ubytovanie v hoteli alebo iné služby, ktoré nie sú upresnené v zmluvných dokumentoch.

18 Za týchto podmienok treba skúmať prvky uvedenej zmluvy, tak aby sa určilo, aké služby sú poskytnuté za protihodnotu odplaty, ktorú dostáva poskytovateľ. V tejto súvislosti treba postupovať metódou, ktorú použila generálna advokátka v bode 52 svojich návrhov, a identifikovať najprv rozdiely medzi rozličnými formami odplaty uvádzanými touto zmluvou.

19 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že v rámci programu možností sa zákazník môže stať držiteľom „práv na body“ buď tým, že ich od MRL nadobudne prostredníctvom zaplatenia nadobúdacej ceny, alebo deponovaním práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľností na určené týždne u správcu a úhradou „bonifikačného poplatku“.

20 Za druhého predpokladu „práva na body“ môžu byť získané osobou, ktorá už je držiteľom práv na časovo obmedzené užívanie, ktorá prevedie tieto práva do programu možností v rámci „bonifikačnej zmluvy“ uzavretej s MRL. Od momentu, keď získa

práva v programe možností, táto osoba v zásade stráca spojenie so špecifickými právami časovo obmedzeného užívania, ktoré umožnili toto nadobudnutie.

21 Je pravda, že táto osobitosť odlišuje program možností v konaní vo veci samej od systému, ktorý bol sporný vo veci, ktorej sa týkal rozsudok z 3. septembra 2009, RCI Europe (C-37/08, Zb. s. I-7533), na ktorý odkazuje MRL. Prístup k programu možností MRL sa získava iba jednoduchým nadobudnutím bodov a sú to tieto body, ktoré môžu byť následne zamenené za služby poskytované zo strany MRL v rámci toho istého programu. Body, ktoré môže každý držiteľ „práva na body" požadovať, odzrkadľujú hodnotu pobytu v danej nehnuteľnosti alebo iné služby, ktoré poskytuje MRL, čo určitým spôsobom predstavuje prostriedok zaplatenia, ktorý zákazníci použijú na zaplatenie za získanie práva dočasného užívania nehnuteľnosti. Naopak, systém sporný vo veci, ktorá sa týkala uvedeného rozsudku RCI Europe, predstavoval iba systém výmeny práv časovo obmedzeného užívania.

22 Táto odlišnosť však nevylučuje, aby bolo použité rovnaké kritérium posúdenia a to kritérium spočívajúce v konečnom úmysle, s akým členovia vykonali platbu za získané služby (rozsudok RCI Europe, už citovaný, bod 29).

23 Použitím tohto kritéria v systéme, v ktorom formálne neexistuje výmena práv časovo obmedzeného užívania, ako je systém vo veci samej, sa zdá, že získanie „práv na body" v rámci programu možností je vykonané s úmyslom použiť tieto práva na ich výmenu za služby ponúkané v rámci programu možností.

24 Ako uvádzala generálna advokátka v bode 74 svojich návrhov, zákazník uzatvára pôvodnú zmluvu nie s úmyslom získať body, ale s úmyslom dočasne užívať nehnuteľnosť alebo získať iné služby, ktoré si neskôr vyberie. Nákup „práv na body“ teda ako taký nie je pre zákazníka cieľom. Nákup takýchto bodov, rovnako ako výmena bodov, sa musia považovať za predbežné operácie vykonané s cieľom môcť získať právo dočasného užívania nehnuteľnosti, ubytovania v hoteli alebo inej služby.

25 Je to teda v konečnom momente tejto zámeny, keď nadobúdateľ „práv na body“ získava protihodnotu svojej prvotnej platby.

26 Z judikatúry Súdneho dvora teda vyplýva, že základ dane z poskytnutia služieb tvorí všetko, čo je prijaté ako protihodnota za poskytnutú službu, a poskytnutie služieb sa zdaňuje len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi službou poskytnutou poskytovateľom a protihodnotou, ktorú poskytovateľ prijal (pozri v tomto zmysle rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, body 11 a 12, ako aj Tolsma, už citovaný, bod 14).

27 Zdá sa teda, že v systéme, ako je program možností, je skutočným plnením, na účely ktorého sú „práva na body“ získané, služba spočívajúca v poskytnutí účastníkom tohto programu, rôznych možných protiplnení, ktoré možno získať vďaka bodom vyplývajúcim z týchto práv. Služba totiž nie je úplne poskytnutá, kým tieto body nie sú zamenené.

28 Z toho vyplýva, že v prípade, keď služba spočíva v ubytovaní v hoteli alebo v práve časovo obmedzeného užívania nehnuteľností, sa spojitosť medzi poskytovanou službou a protihodnotou zaplatenou zákazníkom, ktorú predstavujú body vyplývajúce z predtým získaných práv, vytvára v okamihu zámeny bodov za konkrétne služby.

29 Okrem toho, pokiaľ ide o systém, ako je systém vo veci samej, treba na jednej strane konštatovať, že v čase nadobudnutia „práv na body“ zákazník nemá možnosť poznať presne nehnuteľnosti alebo iné služby dostupné v priebehu daného roka ani bodovú hodnotu pobytu v týchto nehnuteľnostiach alebo bodovú hodnotu týchto služieb. Na druhej strane je to MRL, kto stanovuje bodové zaradenie nehnuteľností a dostupných služieb, takže výber zákazníka je hneď od počiatku obmedzený na nehnuteľnosti alebo na služby, ktoré sú mu dostupné vzhľadom na počet bodov, ktorými disponuje.

30 Za týchto podmienok nie sú v momente prvotného nadobudnutia práv, ako sú „práva na body“, splnené základné predpoklady splatnosti DPH, čo vylučuje uplatnenie článku 10 ods. 2 druhého pododseku šiestej smernice.

31 Ako vyplýva z rozsudku z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developements (C-419/02, Zb. s. I-1685), na to, aby sa DPH stala splatnou, je potrebné, aby všetky príslušné prvky zdaniteľného plnenia, teda budúca dodávka tovarov alebo budúce poskytnutie služieb, boli už známe, a teda najmä, aby tieto tovary a služby už boli presne určené. DPH nemôžu podliehať preddavkové platby za dodávky tovarov alebo poskytnutie služieb, ktoré ešte neboli jasne identifikované (rozsudok BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, už citovaný, bod 50).

32 Skutočná služba je teda získaná, až keď zákazník zamení body vyplývajúce z „práv na body“, ktoré predtým nadobudol, a podľa článku 10 ods. 2 prvého pododseku k zdaniteľnému plneniu dochádza a daň sa stáva splatnou až v tomto okamihu.

33 Z toho vyplýva, že v takomto systéme je možné určiť režim DPH uplatniteľný na plnenie podľa typu poskytovanej služby, až keď zákazník zamení body vyplývajúce z predtým nadobudnutých práv, na dočasné užívanie nehnuteľnosti, ubytovanie v hoteli alebo na inú službu. Preto je miestom plnenia najmä miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť alebo hotel, v ktorých zákazník získa právo pobytu po zámene týchto bodov.

34 Je pravda, ako to poznamenala aj generálna advokátka v bodoch 79 až 86 svojich návrhov, že z uplatňovania tejto zásady môžu vyplývať ťažkosti, ako je potreba transformovať pre každú zámenu bodov body zamenené zákazníkom na peňažnú hodnotu zodpovedajúcu týmto „právam na body“, ťažkosti spojené s neprehľadnosťou sadzieb prevodu „práv na body“ na samotné body, absenciou zdanenia príjmov počas potenciálne dlhého obdobia, ťažkosti spojené so zmenou sadzieb DPH medzi nadobudnutím „práva na body“ a zámenou príslušných bodov a možnosťou, že zákazník nezamení tieto body.

35 Napriek tomu takéto ťažkosti nemôžu odôvodňovať, aby bolo prijaté riešenie navrhované MRL, podľa ktorého by miesto plnenia bolo určované uplatnením metódy paušálnej dislokácie založenej na inventárnom súpise ubytovania dostupného v čase nadobudnutia „práv na body“.

36 Uplatnenie takejto metódy by tiež vyvolalo ťažkosti vo viacerých smeroch, vytvárajúc navyše nebezpečenstvo zneužívania, pokiaľ ide o možnosť platiteľa dane zahrnúť do inventárneho súpisu ubytovania údajne dostupné, ale nevyužívané ubytovania nachádzajúce sa v štátoch nepodliehajúcich daňovej kontrole Európskej únie.

37 Navyše takáto metóda dislokácie nemá žiadnu výslovnú právnu oporu v šiestej smernici. Jej jediným odôvodnením by v skutočnosti bolo zjednodušenie administratívnej práce vyžadovanej od MRL na účely splnenia jeho povinností voči daňovým orgánom.

38 V tomto kontexte treba pripomenúť, že podnik, akým je MRL, je ako platiteľ DPH podľa kapitoly XIII šiestej smernice viazaný niekoľkými povinnosťami, medzi ktoré patrí povinnosť stanovená článkom 22 ods. 2 šiestej smernice, „viesť dostatočne podrobné účtovníctvo, aby sa mohla uplatniť DPH a aby správca dane mohol jej uplatnenie preveriť“.

39 S cieľom splniť túto povinnosť takému podniku prislúcha predložiť účtovníctvo umožňujúce dostatočne prehľadne identifikovať daňový základ, čo je nevyhnutné na fungovanie spoločného systému DPH.

40 Treba dodať, že členské štáty nie sú voči prípadnému odmietnutiu spolupráce zo strany platiteľov dane bezbranné. S princípom spoločného systému DPH nie je v rozpore zavedenie opatrení, ktorými sa sankcionujú nezrovnalosti, ku ktorým dochádza pri priznaní dlžnej čiastky DPH. Naopak, článok 22 ods. 8 šiestej smernice uvádza, že členské štáty môžu uložiť povinnosti, ktoré považujú za nevyhnutné pre správne

vyrubenie a výber dane (rozsudok z 15. januára 2009, K-1, C-502/07, Zb. s. I-161, bod 20).

41 Nakoniec treba uviesť, že podľa znenia článku 80 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu členské štáty v nasledujúcich prípadoch prijať opatrenia, že pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bude trhová hodnota na voľnom trhu.

42 Vzhľadom na vyššie uvedené treba prijať záver, že poskytovanie služieb vykonávaných podnikateľským subjektom, akým je MRL, v rámci systému, ako je program možností, musí byť kvalifikované v okamihu, keď zákazník zúčastňujúci sa na takomto systéme zamieňa práva, ktoré predtým nadobudol, za službu ponúkanú týmto podnikateľským subjektom. Keď sú tieto práva zamenené za ubytovanie v hoteli alebo za právo dočasného užívania nehnuteľnosti, tieto plnenia predstavujú poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktoré sa uskutočňuje v mieste, kde sa nachádza tento hotel alebo nehnuteľnosť.

O možnosti oslobodenia od dane podľa článku 13 B písm. b) šiestej smernice

43 Pokiaľ ide o prevod práv, akými sú „práva na body“ sporné vo veci samej, v rozsahu, v akom ich možno použiť na získanie ubytovania v hoteloch, treba poznamenať, že oslobodenie uvedené v článku 13 B písm. b) šiestej smernice je výslovne vylúčené

bodom 1 tohto ustanovenia, pokiaľ ide o operácie poskytovania ubytovania v rámci hotelového sektora.

44 Naopak, ak takéto práva slúžia na získanie dočasného užívania nehnuteľnosti, treba určiť, či prevod týchto práv má byť kvalifikovaný ako „prenajímanie nehnuteľného majetku“ v zmysle uvedeného článku 13 B písm. b) a či výnimky z režimu derogácie zavedeného týmto ustanovením sú uplatniteľné.

45 Na úvod treba pripomenúť, že výrazy použité na označenie oslobodení od dane, uvedené v článku 13 šiestej smernice, sa majú vykladať doslovne, keďže tieto oslobodenia predstavujú výnimky zo všeobecnej zásady, podľa ktorej sa DPH vyberá z každého poskytnutia služieb, ktoré platiteľ dane uskutoční za odplatu (pozri najmä rozsudky z 3. marca 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Zb. s. I-1719, bod 24; z 9. februára 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Zb. s. I-1385, bod 13, a z 13. júla 2006, United Utilities, C-89/05, Zb. s. I-6813, bod 21).

46 Podľa ustálenej judikatúry je podstatnou vlastnosťou pojmu „prenajímanie nehnuteľného majetku“ v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice prenechať za odplatu nájomcovi právo po dohodnutú dobu užívať nehnuteľnosť tak, akoby bol jej vlastníkom, s vylúčením akejkoľvek inej osoby z výkonu takéhoto práva (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky zo 4. októbra 2001, „Goed Wonen“, C-326/99, Zb. s. I-6831, bod 55; z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Zb. s. I-7257, bod 21, a z 12. júna 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Zb. s. I-5965, bod 25). Na účely posúdenia, či daná zmluva zodpovedá tejto definícii, je potrebné prihliadať na všetky charakteristiky operácie, ako aj okolnosti, za akých k nej dochádza. V tejto súvislosti je rozhodujúcim prvkom objektívna povaha predmetnej operácie, bez ohľadu na to,

ako operáciu kvalifikovali zmluvné strany (pozri v tomto zmysle rozsudok Cantor Fitzgerald International, už citovaný, bod 33).

47 V kontexte, o aký ide v konaní vo veci samej, právo dočasného užívania nehnuteľnosti získané výmenou za pôvodne nadobudnuté práva spĺňa podmienky prenajímania, keďže má charakteristiky zodpovedajúce pojmu „prenajímanie“ v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice. Z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že po tom, čo člen zamení svoje body na takéto právo, disponuje výsadou obývať nehnuteľnosť, ako by bol jej vlastníkom, a vylúčiť akúkoľvek inú osobu z výkonu takejto výsady na špecifické obdobie.

48 Okrem toho, ako to poznamenala generálna advokátka v bode 106 svojich návrhov, v rámci systému, akým je systém sporný vo veci samej, zákazník nadobúda „práva na body“ s úmyslom získať nakoniec právo užívať dočasne dovolenkové ubytovanie. Na účely kvalifikácie takého prevodu práva užívania ako „prenajímania“ je nepodstatné, že jednotlivé charakteristiky predmetného nehnuteľného majetku nie sú prípadne dostatočne známe, keďže zmluvné strany v každom prípade poznajú podmienky užívania.

49 Pokiaľ ide o výnimku uvedenú v bode 1 tohto ustanovenia, táto sa týka okrem ubytovania v hotelovom sektore tiež operácií ubytovania v rámci iných sektorov s podobnou funkciou a členské štáty môžu stanoviť ďalšie výnimky z pôsobnosti oslobodenia od dane uvádzaného v uvedenom písmene b).

50 Ako to Súdny dvor uviedol v rozsudku z 12. februára 1998, Blasi (C-346/95, Zb. s. I-481, body 20 až 22), výraz „sektory s podobnou funkciou“ treba vykladať extenzívne, keďže má za cieľ zabezpečiť, že operácie dočasného ubytovania analogické plneniam poskytovaným v hotelovom sektore, ktoré týmto plneniam potenciálne konkurujú, budú zdanené. Členské štáty disponujú mierou voľnej úvahy na definovanie operácií ubytovania, ktoré musia byť zdanené ako výnimka z oslobodenia pre prenajímanie nehnuteľného majetku v súlade s článkom 13 B písm. b) bodom 1 šiestej smernice. V dôsledku toho členským štátom prislúcha pri prebratí tohto ustanovenia zaviesť kritériá, ktoré považujú za vhodné na stanovenie rozdielu medzi zdaniteľnými plneniami a plneniami, ktoré nepodliehajú dani, teda prenajímanie nehnuteľného majetku.

51 Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 13 B písm. b) šiestej smernice nebráni členskému štátu, aby odplatný prevod práv na dočasné užívanie nehnuteľnosti vo vlastníctve tretích osôb podriadil DPH.

52 Vzhľadom na súhrn týchto skutočností treba konštatovať, že v systéme, akým je program možností, ak zákazník mení práva nadobudnuté predtým na právo dočasného užívania nehnuteľnosti, poskytovanie predmetných služieb predstavuje prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice [ktorému teraz zodpovedá článok 135 ods. 1 písm. l) smernice 2006/112]. Toto ustanovenie však členským štátom nebráni vylúčiť toto plnenie z oslobodenia od dane.

53 Na položené otázky teda treba odpovedať, že poskytovanie služieb vykonávaných podnikateľským subjektom, akým je odvolateľ vo veci samej, v rámci systému, ako je program „možností“ sporný vo veci samej, musí byť kvalifikované v okamihu, keď zákazník zúčastňujúci sa na takomto systéme zamieňa práva, ktoré predtým nadobudol, za službu ponúkanú týmto podnikateľským subjektom. Keď sú tieto práva zamenené

za ubytovanie v hoteli alebo za právo dočasného užívania nehnuteľnosti, tieto plnenia predstavujú poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, ktoré sa uskutočňuje v mieste, kde sa nachádza tento hotel alebo nehnuteľnosť.

54 V systéme, akým je program „možností" sporný vo veci samej, ak zákazník mení práva nadobudnuté predtým na právo dočasného užívania nehnuteľnosti, poskytovanie predmetných služieb predstavuje prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice, ktorému teraz zodpovedá článok 135 ods. 1 písm. l) smernice 2006/112. Toto ustanovenie však členským štátom nebráni vylúčiť toto plnenie z oslobodenia od dane.

O trovách

55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. **Poskytovanie služieb vykonávaných podnikateľským subjektom, akým je odvolateľ vo veci samej, v rámci systému, ako je program „možností" sporný vo veci samej, musí byť kvalifikované v okamihu, keď zákazník zúčastňujúci sa**

na takomto systéme zamieňa práva, ktoré predtým nadobudol, za službu ponúkanú týmto podnikateľským subjektom. Keď sú tieto práva zamenené za ubytovanie v hoteli alebo za právo dočasného užívania nehnuteľnosti, tieto plnenia predstavujú poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001, ktoré sa uskutočňuje v mieste, kde sa nachádza tento hotel alebo nehnuteľnosť.

2. **V systéme, akým je program „možností“ sporný vo veci samej, ak zákazník mení práva nadobudnuté predtým na právo dočasného užívania nehnuteľnosti, poskytovanie predmetných služieb predstavuje prenajímanie nehnuteľného majetku v zmysle článku 13 B písm. b) šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2001/115/ES [ktorému teraz zodpovedá článok 135 ods. 1 písm. l) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty]. Toto ustanovenie však členským štátom nebráni vylúčiť toto plnenie z oslobodenia od dane.**

Podpisy