SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 16. decembra 2010*

V zadevi C-270/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Court of Session (Scotland) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 10. julija 2009, ki je prispela na Sodišče 14. julija 2009, v postopku

MacDonald Resorts Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

* Jezik postopka: angleščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (poročevalec), M. Ilešič, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,
sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 10. junija 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za MacDonald Resorts Ltd C. Tyre, QC, in D. Small, odvetnik,

– za vlado Združenega kraljestva S. Hathaway in F. Penlington, zastopnika, skupaj s P. Mantlom, barrister,

– za grško vlado G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou in S. Spyropoulos, zastopniki,

– za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, zastopnik,

– za Evropsko komisijo M. Afonso in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 7. septembra 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 2, 9, 10 in 13(B) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str.1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001 (UL 2002, L 15, str. 24, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo MacDonald Resorts Ltd (v nadaljevanju: MRL) in Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (davčni organi Združenega kraljestva, v nadaljevanju: Commissioners) glede ureditve v okviru davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se uporablja za nekatere storitve, ki jih opravlja družba MRL.

Pravni okvir

3 Člen 9 Šeste direktive določa:

„1. 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.

2. Vendar pa:

a) je 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;

[…]“

4 Člen 10(1) in (2) Šeste direktive 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 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 dokumenta, ki se priznava kot račun, ali

– najkasneje ob prejemu plačila ali

– če račun ali dokument, ki se priznava kot račun, ni izdan ali je izdan kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka."

5 Člen 13(B) Šeste direktive 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;

3. dajanja v najem stalno instalirane opreme in strojev;

4. najema sefov.

Države članice lahko uporabijo nadaljnje izključitve iz obsega te oprostitve.

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Dejavnost družbe MRL

6 Družba MRL ima sedež v Združenem kraljestvu. Vpisana je v register zavezancev DDV v tej državi članici in v register IVA, ki je španski ekvivalent DDV.

7 Dejavnost družbe MRL, ki se izvaja v Združenem kraljestvu in Španiji, obsega trženje pravic časovnega zakupa („timesharing“) nastanitve v turističnih naseljih v teh državah članicah (v nadaljevanju: pravice uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa). Družba MRL v Združenem kraljestvu in Španiji uporablja enako pogodbeno dokumentacijo.

8 Družba MRL od 3. oktobra 2003 trži nov produkt, ki obsega program „opcij“, imenovan „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (opcije hotelov in letovišč MacDonald, v nadaljevanju: program opcij). Namen tega programa je zagotoviti boljše upravljanje neprodanih pravic uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa in strankam MRL ponuditi večjo prilagodljivost glede nastanitve v njenih počitniških objektih, zlasti glede izbire počitniškega objekta in obdobja uporabe.

9 Za zagon programa opcij je družba MRL ustanovila klub, ki se prav tako imenuje „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (v nadaljevanju: klub). Gre za nepridobiten subjekt, ki ni pravna oseba in katerega delovanje ureja pisni statut (v nadaljevanju: statut). V skladu s tem statutom je glavni cilj kluba „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 opcij], ki je opredeljen v tem statutu“.

10 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da je glavne značilnosti navedenega statuta in pogodb, ki se nanj navezujejo, mogoče opisati takole:

– klub je bil ustanovljen za obdobje 30 let, in sicer od 3. oktobra 2003 do 2. oktobra 2033;

– družba MRL je ustanovitveni član s pravico in dolžnostjo, da vodi posle in zadeve kluba, upravlja program opcij in sprejme vse ukrepe, o katerih meni, da so za to potrebni;

– družba MRL je kot ustanovitveni član imenovala skrbnika („trustee“), na katerega je prenesla vse svoje pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa na njenih nastanitvenih objektih, za katere se uporablja sistem časovnega zakupa. V skladu s statutom je imela družba MRL na teh nastanitvenih objektih „točkovna upravičenja“. Ta točkovna upravičenja lahko družba MRL prenese na redne člane;

– stranke podjetja MRL, ki zaprosijo za pristop k programu opcij in izpolnjujejo pristopne pogoje, postanejo redni člani kluba. „Točkovna upravičenja“ pridobijo bodisi z odkupom od družbe MRL bodisi tako, da skrbniku dajo na razpolago pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki se nanašajo na določene tedne;

– družba MRL za vse tedenske zakupe, ki so na voljo članom, določi neko vrednost. Izražena je kot število točk, ki se določa po kraju, standardu in vrsti nastanitve ter glede na zadevno obdobje v letu. Vsako leto se članom glede na njihova točkovna upravičenja kot dobropis dodeli neko število točk. Te lahko unovčijo v zadevnem letu tako, da uporabijo nastanitveni objekt po svoji izbiri in v obdobju po svoji izbiri vse do meje vrednosti svojih točk in v tednih, ki so na voljo. „Točkovno upravičenje“ je torej pravica članov do vsakoletnega dobropisa točk, na podlagi katerega lahko v zadevnem letu uporabijo pravico do uporabe nastanitvenega objekta;

– tistemu, ki želi postati član programa opcij, ni treba plačati pristopnine, ampak mora kot novi redni član pridobiti točkovna upravičenja. To lahko doseže na dva načina. Prvič, točkovna upravičenja se lahko kupijo pri družbi MRL, trenutno po ceni 2,50 GBP za točkovno upravičenje, pri čemer se občasno dajejo promocijski popusti. Nakup se opravi s sklenitvijo „prodajne pogodbe o točkah“ med stranko

in družbo MRL. Drugič, točkovno upravičenje lahko pridobi tako, da skrbniku da na razpolago pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki jih je pred tem kupil od družbe MRL, in s plačilom „nadomestila za pridobitev posebnih pravic“;

– za pridobitev na ta drugi način obstajata dve možnosti. Kdor je že imetnik pravice do časovnega zakupa, ki jo je pridobil pri družbi MRL, lahko vnese nepremičnino, na katero se nanaša ta pravica, v program opcij tako, da z družbo MRL sklene „pogodbo o pridobitvi posebnih pravic“, in tako pridobi število točkovnih upravičenj, ki ustreza tej pravici do časovnega zakupa. Po drugi strani lahko tisti, ki želi postati član in še nima svojih pravic časovnega zakupa, z družbo 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 opcij. Člani, ki so sklenili eno od dveh navedenih pogodb, se imenujejo „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 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 enakovredne nastanitvene zmogljivosti, ponujene v okviru programa opcij. Če član z vplačanim statusom svoje pravice časovnega zakupa da na razpolago skrbniku, so te na voljo drugim članom, ki lahko unovčijo svoje točke, da bi si zagotovili uporabo zadevnega nastanitvenega objekta v teh tednih, ki ustrezajo tem pravicam do uporabe;

– redni člani se zavežejo, da bodo letno plačali stroške upravljanja glede na stanje svojih „točkovnih upravičenj“ in pristojbino za rezervacijo počitniških objektov pri unovčenju točk. Plačilo se opravi na Škotskem v korist družbe MRL;

– redni člani lahko kadar koli pri družbi MRL dokupijo dodatna „točkovna upravičenja“;

– družba MRL lahko svojim članom dovoli, da točke zamenjajo za nastanitev v hotelih, ki jih upravlja družba MRL, ali za druge njene storitve. Družba MRL je članom ponudila možnost, da tudi do 10 mesecev vnaprej zahtevajo zamenjavo točk za tri, štiri ali sedem prenočitev v enem od več kot 70 hotelov, če so sobe proste. Število točk, potrebnih za rezervacijo, se določa v skladu s posebno kategorijo zadevnih hotelov, v katero so vsakokrat uvrščeni udeleženi hoteli. Po opravljeni rezervaciji družba MRL hotelu jamči za stroške bivanja;

– člani lahko točke, ki niso bile porabljene v enem letu, shranijo in uporabijo v naslednjem letu. Član lahko shrani vse neporabljene točke, če vloži zahtevo najpozneje devet mesecev pred potekom vsakokratnega tekočega leta, če pa zahtevo vloži od devet do tri mesece pred koncem tekočega leta, lahko shrani do 50 % teh točk;

– v nasprotnem primeru lahko člani najpozneje 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 pripada v skladu s točkovnimi upravičenji v tekočem letu, tako da pri rezervaciji plačajo ocenjeno nadomestilo za stroške upravljanja za naslednje leto;

– družba MRL lahko poleg tega omogoči, da imajo člani kluba dostop do zunanjih programov izmenjave za pravice do uporabe ne podlagi časovnega zakupa (torej tistih, ki jih ponujajo tretji). Družba MRL se je tako povezala z enim takšnim programom, imenovanim „Interval International“, tako da s pristopom k programu opcij člani brez plačila posebnega nadomestila pridobijo tudi dveletno članstvo v programu Interval International. Po poteku tega obdobja lahko na lastne stroške z ločenimi pogodbami članstvo v tem zadnjem programu podaljšajo. To dodatno članstvo daje članom programa opcij možnost, da pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa iz programa opcij, ki so jih pridobili z unovčenjem točk v enem letu, zamenjajo za uporabo počitniških objektov, ki so jih dali na

razpolago drugi člani programa Interval International. Družba MRL lahko vsako članstvo v zunanjem programu izmenjave za pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki ga je zagotovila, odpove ali spremeni;

– družba MRL ima pravico, da pravice do tedenske uporabe na podlagi časovnega zakupa – ki ustrezajo pravicam časovnega zakupa, ki so bile prenesene na skrbnika – umakne iz programa opcij. Vendar mora zagotoviti, da je ves čas na razpolago dovolj nastanitvenih zmogljivosti, da se lahko koristijo vsa „točkovna upravičenja“, ki jih ima sama in njeni redni člani. Poleg tega lahko družba MRL določi in spremeni razvrstitev nastanitvenih 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.

Postopek pred nacionalnimi organi

11 Spor o glavni stvari se nanaša na vprašanje, kako je treba za obračun DDV opredeliti nekatere storitve družbe MRL, ki se opravijo v okviru dejavnosti prodaje pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa. Predmet spora je tudi kraj opravljanja teh storitev.

12 Predmet tega spora je odločba Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs iz marca 2004, v kateri je navedeno, da prenos „točkovnih upravičenj“ s strani družbe MRL pomeni obdavčljivo dobavo ugodnosti, ki izhajajo iz včlanitve v klub, ter da je kraj te dobave Združene kraljestvo.

13 Družba MRL je zoper to odločbo pri VAT and Duties Tribunal (Edinburgh) vložila tožbo, ki jo je to z odločbo z dne 16. junija 2006 zavrnilo.

14 Court of Session (Škotska), ki odloča o pritožbi zoper navedeno odločbo, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali se storitve, ki jih opravlja družba MRL v skladu z določbami statuta [kluba, ki se obravnava v postopku v glavni stvari,] 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 uporabe teh objektov, opredelijo kot lizing ali dajanje v najem nepremičnin v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive […] ali kot članstvo v klubu ali [jih je treba obravnavati še] kako drugače?

2. Ali na odgovor na prvo vprašanje vpliva, da:

[–] stranka v nekaterih primerih pogodbene pravice pridobi v zameno za to, da že obstoječe pravice do [uporabe na podlagi časovnega zakupa] [na nastanitvenih objektih] v nekem kraju za enega ali več določenih tednov deponira pri družbi MRL;

[–] se lahko stranka v katerem koli 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 [v okviru] programa [opcij] v nekem letu

poveča svoj delež v tem letu tako, da si točke ‚izposodi' od svojega deleža točk v naslednjem letu;

[–] se nepremičnine, ki pomenijo nastanitvene zmogljivosti, spremenijo v času od pridobitve točkovnih upravičenj do unovčenja točk za pravico do prebivanja v nepremičnini;

[–] sme izvajalec, ki opravlja storitev, spremeniti število točk, do katerih je stranka upravičena vsako leto, v skladu s pogodbenimi pogoji programa [opcij];

[–] lahko tožnica vsakič predvidi, da imajo imetniki točkovnih upravičenj dostop do [drugega] programa izmenjave pravic uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa;

[–] lahko tožnica vsakič predvidi, da smejo imetniki točkovnih upravičenj zamenjati svoje točke za nastanitev v hotelih, ki jih upravlja, ali za druge ugodnosti, ki jih zagotavlja?

3. a) Če davčni zavezanec opravlja storitve, opisane v vprašanjih 1 in 2 zgoraj […], ali so to ‚storitve v zvezi z nepremičninami' v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive […][?]

b) [Če je odgovor pritrdilen], kako se določi kraj opravljanja storitve, če 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 nastanitvene zmogljivosti bo ob tem šlo?“

Vprašanja za predhodno odločanje

15 S temi vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu želi pridobiti opredelitev storitev, kot so te, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, in določitev kraja, v katerem so te storitve opravljene, oziroma sprašuje, ali se odstopanje iz člena 13(B)(b) Šeste direktive uporabi za te storitve.

Opredelitev storitev in kraj njihovega opravljanja

16 Treba je spomniti, da je na podlagi člena 2(1) Šeste direktive „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“, predmet davka na dodano vrednost. V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu te določbe, in je zato obdavčljiva samo, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protidajatev za storitve, opravljene za prejemnika (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, točka 26, in z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 39).

17 Dobava, značilna za to vrsto storitev, ki je predmet dogovora, obravnavanega v postopku v glavni stvari, obsega prodajo pogodbenih pravic, imenovanih „točkovna upravičenja“, ki pogodbeniku omogočajo pridobitev točk, ki jih je mogoče vsako leto spremeniti v pravico do začasne uporabe počitniških objektov v turističnih letoviščih izvajalca storitev ali do nastanitve v hotelu ali do drugih storitev, ki niso opredeljene v pogodbeni dokumentaciji.

18 V teh okoliščinah je treba preučiti sestavne dele navedenega dogovora, da se ugotovi, katere storitve se opravijo za plačilo, ki ga prejme izvajalec. V zvezi s tem je treba uporabiti metodo, ki jo je generalna pravobranilka uporabila v točki 52 sklepnih predlogov, in tako ugotoviti najprej različne oblike plačila, določene s tem dogovorom.

19 Iz predložitvenega sklepa je razvidno, da lahko stranka v okviru programa opcij postane imetnik „točkovnih upravičenj“ tako, da jih s plačilom pristopnine pridobi pri družbi MRL, ali tako, da pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa za določene tedne deponira pri skrbniku in plača „stroške za pridobitev posebnih pravic“.

20 V drugem primeru lahko „točkovna upravičenja“ pridobi oseba, ki je že imetnica pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa in je prenesla te pravice v program opcij v okviru „pogodbe o pridobitvi posebnih pravic“, sklenjene z družbo MRL. Kadar ta

oseba pridobi pravice v programu opcij, načeloma izgubi vez s posebnimi pravicami do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki so omogočile to pridobitev.

21 Nedvomno ta zadnja značilnost loči program opcij, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, od sistema, ki se obravnava v zadevi, v kateri je bila izrečena sodba z dne 3. septembra 2009, RCI Europe (C-37/08, ZOdl., str. I-7533), na katero se sklicuje družba MRL. Namreč, k programu opcij družbe MRL se pristopi preprosto z nakupom točk, in to so točke, ki jih je naknadno mogoče konvertirati v storitve, ki jih opravlja družba MRL v okviru tega programa. Zato točke, ki jih lahko dobi vsak imetnik „točkovnih upravičenj", odražajo vrednost nastanitve ali drugih storitev, ki jih opravlja družba MRL, tako da nekako pomenijo plačilno sredstvo, ki ga stranke uporabijo predvsem za plačilo pridobitve pravice do začasne uporabe nastanitvenega objekta. Sistem, ki je bil obravnavan v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba RCI Europe, pa je bil preprost sistem izmenjave pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa.

22 Vendar to razlikovanje ne izključuje, da se uporabi enako merilo presoje, namreč, da se upošteva končni namen, in sicer, da so člani plačali prejete storitve (zgoraj navedena sodba RCI Europe, točka 29).

23 Toda pri uporabi tega merila v sistemu, v katerem formalno ne gre za izmenjavo pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa, kot je ta v postopku v glavni stvari, se izkaže, da se pridobitev „točkovnih upravičenj" v okviru programa opcij izvede zato, da se te pravice uporabijo tako, da se konvertirajo v storitve, ponujene v okviru navedenega programa opcij.

24 Namreč, kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 74 sklepnih predlogov, stranka ne sklene začetne pogodbe zaradi zbiranja točk, ampak zato, da bi začasno uporabila nastanitveni objekt ali pridobila druge storitve, ki bodo izbrane naknadno. Nakup „točkovnih upravičenj" torej za stranko ni cilj sam po sebi. Pridobitev takih upravičenj in konvertiranje točk je poleg tega treba obravnavati kot predhodni fazi, ki se opravita zato, da se lahko uveljavlja pravica do začasne uporabe počitniškega objekta, do nastanitve v hotelu ali do drugih storitev.

25 Kupec „točkovnih upravičenj" torej šele na koncu tega konvertiranja prejme protivrednost svojega prvotnega plačila.

26 Vendar je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je davčna osnova za opravljanje storitev vse, kar se prejme v zameno za opravljeno storitev, in da je opravljanje storitev obdavčljivo samo, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejeto protidajatvijo (glej v tem smislu sodbo z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, str. 1443, točki 11 in 12, in zgoraj navedeno sodbo Tolsma, točka 14).

27 Tako se zdi, da je v sistemu, kot je program opcij, resnična storitev, za katero so bila nabavljena „točkovna upravičenja", storitev dajanja na voljo udeležencem tega programa različne možnosti protidajatev, ki jih je mogoče pridobiti na podlagi točk, ki izhajajo iz teh upravičenj. Storitev namreč ni popolnoma opravljena, dokler se te točke ne konvertirajo.

28 Iz tega je razvidno, da če storitev obsega nastanitev v hotelu ali pravico do začasne uporabe počitniškega objekta, se zveza med opravljeno storitvijo in protidajatvijo, ki jo plača stranka v obliki točk, ki izhajajo iz predhodno pridobljenih upravičenj, vzpostavi v trenutku konvertiranja točk za konkretne storitve.

29 Poleg tega je treba glede sistema, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, ugotoviti po eni strani, da stranka, ko pridobi „točkovna upravičenja“, ne more natančno vedeti, katere nastanitvene zmogljivosti ali druge storitve bodo na voljo med letom, niti točkovne vrednosti nastanitve ali teh storitev. Po drugi strani razpoložljive nastanitvene zmogljivosti in storitve točkovno ovrednoti družba MRL, tako da je izbira stranke že od začetka omejena na nastanitvene zmogljivosti oziroma storitve, ki so ji na voljo glede na število njenih točk.

30 V teh okoliščinah bistveni elementi za obračun DDV niso določeni v trenutku začetne pridobitve pravic, kot so „točkovna upravičenja“, kar izključuje uporabo člena 10(2), drugi pododstavek, Šeste direktive.

31 Kot je razvidno iz sodbe z dne 21. februarja 2006 v zadevi BUPA Hospitals in Goldsborough Developments (C-419/02, ZOdl., str. I-1685), pa morajo biti zato, da bi lahko nastala obveznost obračuna DDV, 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. Zato plačila na račun, izvedena za dobave blaga ali za storitve, ki še niso jasno opredeljene, ne morejo biti predmet DDV (zgoraj navedena sodba BUPA Hospitals in Goldsborough Developments, točka 50).

32 Ker je torej resnična storitev pridobljena, šele ko stranka konvertira točke, ki izhajajo iz „točkovnih upravičenj“, ki jih je dobila predhodno, v skladu s členom 10(2), prvi pododstavek, Šeste direktive, pride do obdavčljivega dogodka in je davek mogoče obračunati šele tedaj.

33 Torej je v takem sistemu ureditev DDV, ki se uporabi za transakcijo, mogoče določiti, šele ko stranka konvertira točke, ki izhajajo iz predhodno pridobljenih upravičenj v začasno uporabo počitniškega objekta, bivanje v hotelu ali drugo storitev, in sicer glede na vrsto storitve, ki je bila opravljena. Zato je kraj opravljanja storitve tam, kjer je počitniški objekt ali hotel, v katerem stranka dobi pravico do bivanja po konvertiranju teh točk.

34 Nedvomno bi, kot je ugotovila generalna pravobranilka v točkah od 79 do 86 sklepnih predlogov, lahko uporaba tega načela povzročila težave, in sicer, da je treba vsakokrat konvertirati točke, ki jih stranka unovči, v točkovna upravičenja in pozneje v vrednost posameznih „točkovnih upravičenj“ v denarju, težave v zvezi z nejasnim tečajem konverzije „točkovnih upravičenj“ v točke, neobstoj obdavčenja prometa v daljšem obdobju, težave v zvezi s spremembo stopnje DDV v času med pridobitvijo „točkovnih upravičenj“ in unovčenjem točk in možnost, da stranka ne konvertira svojih točk.

35 Vendar s takimi težavami ni mogoče utemeljiti rešitve, kakršno predlaga družba MRL, v skladu s katero naj bi bil kraj opravljanja storitve določen na podlagi metode pavšalne razdelitve, ki temelji na skladu počitniških stanovanj, ki so na voljo ob pridobitvi „točkovnih upravičenj“.

36 Tudi uporaba take metode bi povzročila različne težave in poleg tega dopuščala možnosti zlorabe s tem, da bi davčni zavezanec v navedeni sklad lahko vključil domnevno razpoložljive, vendar neuporabljene nastanitvene objekte v državah članicah, v katerih se ne izvaja davčni nadzor Evropske unije.

37 Poleg tega taka metoda razdelitve ne bi imela nobene izrecne pravne podlage v Šesti direktivi. Upravičevala bi jo le poenostavitev administrativnega dela, ki se zahteva od družbe MRL, da izpolni obveznosti do davčnih organov.

38 V tem okviru je treba spomniti, da ima družba MRL kot zavezanka za DDV v skladu s poglavjem XIII Šeste direktive nekaj obveznosti, med katerimi je ta, določena v členu 22(2), da „vodi dovolj podrobno knjigovodstvo, da omogoča uporabo DDV in nadzor davčnega organa“.

39 Za izpolnitev te obveznosti mora torej tako podjetje predložiti knjigovodstvo, ki omogoča dovolj pregledno določitev davčne osnove, kar je nujno za delovanje skupnega sistema DDV.

40 Treba je še navesti, da države članice ne ostanejo brez sredstev zoper morebitno nesodelovanje davčnih zavezancev. Načelo skupnega sistema davka na dodano vrednost namreč ne nasprotuje temu, da se sprejmejo ukrepi za sankcioniranje nepravilnosti, nastalih pri napovedi zneska DDV, ki ga je treba plačati. Nasprotno, člen 22(8) Šeste direktive določa, da lahko države članice določijo druge obveznosti, o katerih menijo,

da so potrebne za zagotovitev pravilnega zaračunavanja davka (sodba z dne 15. januarja 2009 v zadevi K-1, C-502/07, ZOdl., str. I-161, točka 20).

41 Nazadnje je treba navesti, da člen 80(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) določa, da lahko države članice, da se prepreči davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev, kadar med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država članica, davčna osnova v nekaterih primerih enaka tržni vrednosti opravljene storitve.

42 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da je treba storitve, ki jih je izvajalec, kot je družba MRL, opravil v okviru sistema, kakršen je „program opcij“, opredeliti, ko stranka, udeleženka v takem sistemu, konvertira pravice, ki jih je prvotno pridobila, v storitev, ki jo ponuja ta izvajalec. Če se te pravice konvertirajo v bivanje v hotelu ali v pravico začasne uporabe počitniškega objekta, so to storitve v zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive in so opravljene v kraju, v katerem je ta hotel ali počitniški objekt.

Možnost oprostitve na podlagi člena 13(B)(b) Šeste direktive

43 Glede prodaje pravic, kot so „točkovna upravičenja“, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ki jih je mogoče uporabiti za bivanje v hotelih, je nujno poudariti, da

je oprostitev, določena v členu 13(B)(b) Šeste direktive, izrecno izključena s točko 1 te določbe, kar zadeva nastanitvene storitve, opravljene v okviru hotelskega sektorja.

44 Če pa se take pravice uporabijo za pridobitev začasne uporabe nastanitvenega objekta, je treba ugotoviti, ali je treba prenos teh pravic opredeliti kot „dajanje v najem nepremičnine“ v smislu navedenega člena 13(B)(b) in ali se uporabijo izključitve iz sistema odstopanj, ki je določen s to določbo.

45 Najprej je treba opozoriti, 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 (glej zlasti sodbe z dne 3. marca 2005 v zadevi Arthur Andersen, C-472/03, ZOdl., str. I-1719, točka 24; z dne 9. februarja 2006 v zadevi Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, ZOdl., str. I-1385, točka 13, in z dne 13. julija 2006 v zadevi United Utilities, C-89/05, ZOdl., str. I-6813, točka 21).

46 V skladu z ustaljeno sodno prakso je temeljna značilnost pojma „dajanje v najem“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive ta, da se sopogodbeniku da pravica, da za dogovorjeni čas in proti plačilu uporabi nepremičnino, kot da bi bil njen lastnik, in od uživanja te pravice izključi vse druge osebe (glej v tem smislu sodbe z dne 4. oktobra 2001 v zadevi „Goed Wonen“, C-326/99, Recueil, str. I-6831, točka 55; z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 21, in z dne 12. junija 2003 v zadevi Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, str. I-5965, točka 25). Za presojo, ali neki dogovor ustreza tej definiciji, je treba upoštevati vse značilnosti transakcije in okoliščine, v katerih se opravlja. V zvezi s tem je odločilna

objektivna narava zadevne transakcije, ne glede na to, kako so jo opredelile stranke (glej zgoraj navedeno sodbo Cantor Fitzgerald International, točka 33).

47 V kontekstu, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, pravica do začasne uporabe nastanitvenega objekta, pridobljena v zameno za predhodno pridobljena upravičenja, izpolnjuje pogoje za dajanje v najem, ker ima značilnosti, ki ustrezajo pojmu „dajanje v najem“ v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive. Iz okoliščin, ki jih je opisalo predložitveno sodišče, je namreč razvidno, da član po tem, ko konvertira svoje točke v tako pravico, razpolaga s posebno pravico do uporabe nepremičnine, kot da bi bil njen lastnik, in od uživanja te posebne pravice za določeno obdobje izključi vse druge osebe.

48 Poleg tega, kakor je poudarila generalna pravobranilka v točki 106 sklepnih predlogov, v okviru sistema, kot je ta, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, stranka pridobi „točkovna upravičenja“, da bi navsezadnje dobila pravico do začasne uporabe nastanitvenega objekta. Zato za opredelitev prodaje take pravice do uporabe kot „dajanje v najem“ ni upoštevno, da posebne značilnosti zadevne nepremičnine v obravnavanem primeru niso dovolj znane, saj so pogodbene stranke v vsakem primeru seznanjene s pogoji uporabe.

49 Izključitev, določena v točki 1 te določbe, se poleg nastanitve v hotelskem sektorju nanaša na nastanitvene storitve v okviru drugih sektorjev s podobnimi funkcijami, pri čemer lahko države članice v smislu drugega pododstavka navedenega člena 13(B)(b) določijo dodatne izključitve s področja uporabe oprostitve, določene v navedeni točki (b).

50 Kot je Sodišče navedlo v sodbi z dne 12. februarja 1998 v zadevi Blasi (C-346/95, Recueil, str. I-481, točke od 20 do 22), je treba izraz „sektorji s podobnimi funkcijami“ razlagati široko, saj je njegov namen zagotoviti, da se obdavčijo storitve začasne nastanitve, podobne storitvam v hotelskem sektorju, ki potencialno konkurirajo zadnjenavedenim. Države članice imajo pri opredelitvi nastanitvene storitve, ki je z odstopanje od oprostitve lizinga in dajanja v najem nepremičnin na podlagi člena 13(B)(b), točka 1, Šeste direktive predmet davka, določeno polje proste presoje. Države članice zato lahko pri prenosu te določbe določijo merila, ki se jim zdijo primerna za razlikovanje med obdavčljivimi transakcijami in neobdavčljivimi, kot sta lizing ali dajanje v najem nepremičnin.

51 Iz prej navedenih ugotovitev izhaja, da člen 13(B)(b) Šeste direktive ne preprečuje državam članicam, da z DDV obdavčijo odplačen prenos pravic do začasne uporabe nastanitvenega objektov, ki so v lasti tretjih oseb.

52 Glede na navedeno je treba ugotoviti, da v sistemu, kot je „program opcij“, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, če stranka konvertira upravičenja, ki jih je predhodno pridobila, v pravico do začasne uporabe nastanitvenega objekta, zadevna storitev pomeni dajanje v najem nepremičnine v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive (ki mu zdaj ustreza člen 135(1)(l), Direktive 2006/112). Vendar ta določba ne preprečuje državam članicam, da to storitev izključijo iz oprostitve.

53 Na vprašanja je torej treba odgovoriti, da je treba storitve, ki jih opravlja izvajalec, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, v okviru sistema, kot je „program opcij“, ki se obravnava v postopku v glavni svari, opredeliti, ko stranka, udeleženka v takem sistemu, konvertira pravice, ki jih je predhodno pridobila, v storitve, ki jih ponuja ta izvajalec. Kadar so te pravice konvertirane v nastanitev v hotelu ali v pravico

do začasne uporabe počitniškega objekta, gre za storitve v zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive, ki se opravljajo v kraju, v katerem je ta hotel ali počitniški objekt.

54 Kadar v sistemu, kot je „program opcij“, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, stranka konvertira upravičenja, ki jih je predhodno pridobila, v pravico do začasne uporabe nastanitvenega objekta, zadevna storitev pomeni dajanje v najem nepremičnine v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive, ki mu zdaj ustreza člen 135(1)(l) Direktive 2006/112. Vendar ta določba ne preprečuje državam članicam, da to storitev izključijo iz oprostitve.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Storitve, ki jih je izvajalec, kot je tožeča stranka v postopku v glavni stvari, opravil v okviru sistema, kot je „program opcij“, ki se obravnava v postopku v glavni svari, je treba opredeliti, ko stranka, udeleženka v takem sistemu,

konvertira pravice, ki jih je prvotno pridobila, v storitev, ki jo ponuja ta izvajalec. Kadar so te pravice konvertirane v nastanitev v hotelu ali v pravico do začasne uporabe počitniškega objekta, so te storitve storitve v zvezi z nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/115/ES z dne 20. decembra 2001, ki se opravljajo v kraju, v katerem je ta hotel ali počitniški objekt.

2. Kadar v sistemu, kot je „program opcij“, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, stranka konvertira upravičenja, ki jih je predhodno pridobila, v pravico do začasne uporabe nastanitvenega objekta, zadevna storitev pomeni dajanje v najem nepremičnine v smislu člena 13(B)(b) Šeste direktive 77/388, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2001/115/ES (ki mu zdaj ustreza člen 135(1)(l) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost). Vendar ta določba ne preprečuje državam članicam, da to storitev izključijo iz oprostitve.

Podpisi