

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
 VERICI TRSTENJAK
 přednesené dne 2. dubna 2009¹

Obsah

I	– Úvod	I - 7537
II	– Právní rámec	I - 7537
III	– Skutkový stav	I - 7539
	A – K hospodářské činnosti RCI Europe	I - 7539
	B – Řízení před vnitrostátními daňovými orgány	I - 7540
	1. Stanovisko daňových orgánů Spojeného království	I - 7540
	2. Stanovisko španělských daňových orgánů	I - 7541
IV	– Původní řízení a předběžné otázky	I - 7541
V	– Řízení před Soudním dvorem	I - 7543
VI	– Hlavní argumenty zúčastněných	I - 7543
	A – K první a druhé otázce	I - 7543
	B – K třetí otázce	I - 7545
	C – Ke čtvrté otázce	I - 7546
VII	– Právní posouzení	I - 7548
	A – Úvodní poznámky	I - 7548
	1. Nezbytnost jednotného určení místa poskytnutí služby	I - 7548

1 – Původní jazyk: němčina.

2. Základní zásady pravidel pro určení místa poskytnutí služby	I - 7549
B – Přezkum předběžných otázek	I - 7550
1. Všeobecné úvahy	I - 7550
a) Vymezení dodání zboží a poskytování služby	I - 7550
b) Zpřesnění předběžných otázek	I - 7551
2. Posouzení jednotlivých služeb z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty	I - 7552
a) Vstupní poplatky	I - 7553
i) Klasifikace jako protiplnění	I - 7553
ii) Určení místa poskytnutí služby	I - 7554
b) Členské příspěvky	I - 7557
i) Klasifikace jako protiplnění	I - 7557
ii) Určení místa poskytnutí služby	I - 7558
c) Poplatky za výměnu	I - 7558
i) Klasifikace jako protiplnění	I - 7558
ii) Určení místa poskytnutí služby	I - 7558
– Použitelnost zvláštního režimu cestovních kanceláří	I - 7559
– Použitelnost čl. 9 odst. 2 šesté směrnice	I - 7562

VIII – Závěrečná zjištění	I - 7566
IX – Závěry	I - 7566

I – Úvod

1. Svou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce podanou na základě článku 234 ES pokládá London VAT Tribunal Centre (dále jen „předkládající soud“) Soudnímu dvoru Evropských společenství řadu otázek týkajících se výkladu čl. 9 odst. 2 směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“)².

2. Tato žádost byla předložena v rámci řízení o žalobě, kterou podala RCI Europe (dále jen „žalobkyně“) u Value Added Tax Tribunals (Spojené království) (dále jen „VAT Tribunal“) proti třem rozhodnutím vnitrostátních orgánů finanční správy (Commissioners of Her Majesty's Revenue and Customs, dále jen „Commissioners“). V ní se žalobkyně soudní cestou brání proti uložení dodatečné daně z přidané hodnoty, která byla podle názoru Commissioners přiznána v nedostatečné výši a kterou žalobkyně dluží za plnění, jež uskutečnila.

3. Účastníci původního řízení se přou hlavně o posouzení přeshraničních služeb z hlediska daně z obratu, zejména o rozhodující hraniční určovatel pro určení místa poskytnutí služby. Na tom závisí odpověď na otázku, zda má Spojené království, v němž má žalobkyně jako společnost své sídlo, s ohledem na předmětná plnění vůbec daňovou pravomoc.

II – Právní rámec

4. Šestá směrnice stanoví pravidla pro určení místa, kde dochází ke zdanitelnému plnění. Tato směrnice byla novelizována směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006³, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, přičemž úprava rozhodná pro původní řízení byla z velké části převzata v nezměněné podobě.

2 — Úř. věst. L 145, 13.6.1977, s. 1.

3 — Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1.

5. Článek 9 odst. 1 šesté směrnice⁴ stanoví následující obecné pravidlo:

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

6. Článek 9 odst. 2 šesté směrnice⁵ stanoví několik odchylných pravidel. Písmeno a) tohoto ustanovení tak stanoví: „Za místo poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti včetně služeb realitních kanceláří a odhadců nemovitostí a služeb při přípravě a koordinaci stavebních prací, jako jsou služby architektů a stavebního dozoru, se považuje místo, kde se nemovitost nachází.“

7. Článek 26 šesté směrnice⁶ upravuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Zní takto:

„1. Členské státy uplatní daň z přidané hodnoty na plnění uskutečňovaná cestovními kanceláři v souladu s tímto článkem, jednají-li cestovní kanceláře se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tento článek se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 část A odst. 3 písm. c). V tomto článku zahrnuje výraz cestovní kanceláře též organizátory turistických zájezdů.“

2. Veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kanceláři v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří zákazníkovi. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit zákazník, bez daně z přidané hodnoty,

4 — Odpovídá článku 43 směrnice 2006/112/ES.

5 — Odpovídá článku 45 směrnice 2006/112/ES.

6 — Odpovídá článkům 306 a násl. směrnice 2006/112/ES.

a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečněna k přímému prospěchu zákazníka.“

III – Skutkový stav

A – K hospodářské činnosti RCI Europe

8. Žalobkyně v původním řízení je společnost založená ve Spojeném království dne 29. listopadu 1973. Předmět podnikání žalobkyně spočívá ve zprostředkování a organizování výměny užívacích práv členů, kteří vlastní podíl na určitých zahraničních rekreačních objektech na principu dočasného užívání (známý rovněž pod označením „timeshare“).

9. Právní povaha konkrétního práva k dočasnému užívání se řídí právními předpisy země, kde se nemovitost nachází. Nositel práva dočasného užívání je ovšem zpravidla oprávněn pobývat v určitém rekreačním objektu v určitém rekreačním středisku po určitou dobu v konkrétně vymezených obdobích. Právo k dočasnému užívání, které náleží členovi ve vztahu k nemovitosti, se označuje jako „právo na rekreační užívání“ („holiday usage rights“).

10. Žalobkyně provozuje výměnný program určený pro výměnu práv k dočasnému užívání nesoucí jméno „RCI Weeks“ na týdenní bázi, přičemž program vykazuje zvláštní znaky, které jsou předmětem dalšího výkladu.

11. V rámci tohoto programu je developerům rekreačních středisek nabízena možnost, aby se stali tzv. členským střediskem („affiliates“). Jednotlivci, kteří drží práva k dočasnému užívání (pořízená od developerů) v členském středisku, mohou požádat o členství v RCI Weeks.

12. Členství v RCI Weeks umožňuje členům vložit vlastní práva na rekreační užívání nemovitosti, v níž má práva k dočasnému užívání, do společného fondu dočasného ubytování (dále jen „fond Weeks“), a získat tak možnost využít práv na rekreační užívání vložených do fondu Weeks jinými členy. Členové jsou přitom v kontaktu výlučně s žalobkyní. Vložením práv na rekreační užívání do fondu Weeks nejsou na žalobkyni převedena žádná práva k nemovitosti, v níž přísluší dotyčnému členovi práva k dočasnému užívání. Právo dočasného užívání přísluší naopak během celého procesu původnímu nositeli práva.

13. Členové RCI Weeks uhradí vstupní poplatek pokrývající období od 1 do 5 let, jakož i členské příspěvky, které je třeba uhradit jednou ročně. Předem, tj. k datu podání žádosti o výměnu, je navíc třeba uhradit poplatek za výměnu. Žalobkyně

zúčtovává tento poplatek za výměnu z účetního hlediska jako vratnou zálohu. Pokud se žalobkyni nepodaří nabídnout členovi v rámci fondu Weeks žádnou pro něj přijatelnou možnost výměny, ponechá si poplatek za výměnu jako kladný zůstatek na účtu člena pro účely budoucí výměny nebo jej členovi na jeho žádost vrátí.

14. Fond Weeks může být doplňován tak, že žalobkyně dokoupí ubytování od třetích osob nebo developer dá k dispozici další týdny ubytování. Člen RCI Weeks může požádat také o výměnu ubytování v rámci této doplňující nabídky, uhradí-li poplatek za výměnu.

B – Řízení před vnitrostátními daňovými orgány

15. Žalobkyně má své sídlo ve Spojeném království. Většina jejích členů je tvořena příslušníky tohoto členského státu. Většina nemovitostí zapojených do výměnného programu RCI Weeks se však nachází ve Španělsku.

16. Příslušné britské a španělské daňové orgány dospěly na základě těchto okolností k odchylným závěrům, pokud jde o postavení žalobkyně jako plátce daně z přidané hodnoty. Orgány obou zemí se domnívají, že služby poskytnuté žalobkyní podléhají vnitrostátním

právním předpisům týkajícím se daně z přidané hodnoty platným v příslušné zemi. V důsledku toho vyzvaly orgány obou zemí žalobkyni k odvedení daně z přidané hodnoty dlužné za uskutečnění plnění, což nakonec vede ke dvojímu zdanění ve dvou různých členských státech.

1. Stanovisko daňových orgánů Spojeného království

17. Commissioners tvrdí, že plnění spočívající v poskytování členství v klubu pro výměnu práv k dočasnému užívání je službou poskytovanou v místě podnikání žalobkyně, tedy ve Spojeném království. Mají proto za to, že plnění ve formě vstupních poplatků a členských příspěvků by měla podléhat dani z přidané hodnoty ve Spojeném království. Commissioners subsumovali plnění ve formě poplatků za výměnu pod vnitrostátní normy, které provádějí článek 26 šesté směrnice. Protiplnění poskytované za poplatek za výměnu bylo Commissioners klasifikováno jako „zvláštní cestovní služba“, která by proto měla být zdaněna ve Spojeném království.

18. Z předkládacího usnesení vyplývá, že do 31. prosince 2003 žalobkyně odvedla ve Spojeném království daň z přidané hodnoty ze všech vstupních poplatků zaplacených novými členy a z členských příspěvků zaplacených stávajícími členy vždy za následující rok členství. Do 31. prosince 2005 žalobkyně rovněž odvedla ve Spojeném království daň z přidané hodnoty ze všech poplatků za

výměnu uhrazených členy, kteří získali právo k dočasnému užívání nemovitosti nacházející se v členském státě Evropské unie. Žalobkyně neodvedla ve Spojeném království daň z přidané hodnoty z poplatků za výměnu uhrazených členy, kteří získali právo k dočasnému užívání nemovitosti nacházející se mimo Evropskou unii.

IV – Původní řízení a předběžné otázky

2. Stanovisko španělských daňových orgánů

19. Španělské daňové orgány vycházejí naopak z toho, že služby byly žalobkyní poskytovány v souvislosti s nemovitostí, a podléhají tedy dani z přidané hodnoty v zemi, kde se dočasně užívaná nemovitost nachází.

20. Daňové výměry vydané k tíži žalobkyně španělskými daňovými orgány, včetně zamítavých rozhodnutí vydaných finančními soudy, jsou v současnosti předmětem kasační stížnosti podané u španělského Nejvyššího soudu.

21. Na základě výše uvedeného stanoviska španělských orgánů přestala žalobkyně počínaje dnem 1. ledna 2004 ve Spojeném království odvádět daň z přidané hodnoty ze vstupních poplatků a z členských příspěvků, které obdržela od členů s nemovitostmi nacházejícími se ve Španělsku. Přestala rovněž odvádět ve Spojeném království daň z přidané hodnoty z příjmů plynoucích z poplatků za výměnu, které obdržela od členů, kteří vyměnili svá práva na rekreační užívání za práva na rekreační užívání nemovitostí nacházejících se ve Španělsku.

22. Dne 23. března 2005 Commissioners rozhodli o vydání daňového výměru, jímž se vyměřuje částka daně z přidané hodnoty, kterou měla žalobkyně podle jejich názoru odvádět v průběhu roku 2004 z příjmů ze vstupních poplatků a z členských příspěvků zaplacených členy, kteří disponovali právy k rekreačnímu užívání nemovitostí nacházejících se ve Španělsku, a z poplatků za výměnu obdržených za práva k rekreačnímu užívání nemovitostí ve Španělsku. Daňový výměr byl vydán dne 5. dubna 2005 na částku 1 339 709 GBP.

23. Žalobkyně podala proti tomuto výměru dne 5. května 2005 žalobu k předkládajícímu soudu.

24. Předkládající soud ve svém předkládacím usnesení upozorňuje na trvající právní nejistotu, pokud jde o určení místa poskytnutí služeb, jakož i na nebezpečí, že tím je narušena hospodářská činnost žalobkyně. Rozhodl se proto přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud jde o služby poskytované žalobkyní za

– vstupní poplatky,

– členské příspěvky a

– poplatky za výměnu,

uhrazené členy programu provozovaného žalobkyní pod názvem Weeks, které okolnosti je nutné vzít v úvahu při posuzování toho, zda se služby ‚vztahují k nemovitosti‘ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (nyní článek 45 novelizované směrnice o dani z přidané hodnoty)?

2) Pokud se některé nebo veškeré služby poskytované žalobkyní ‚vztahují k nemovitosti‘ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (nyní článek 45 novelizované směrnice o dani z přidané hodnoty), je za nemovitost, k níž se tyto služby vztahují, považována nemovitost vložená do fondu, nebo nemovitost požadovaná výměnou za vloženou nemovitost, nebo obě tyto nemovitosti?

3) Pokud se některé z uvedených služeb ‚vztahují‘ k oběma nemovitostem, jak mají být takové služby klasifikovány podle šesté směrnice o dani z přidané hodnoty (nyní novelizované směrnice o dani z přidané hodnoty)?

4) S ohledem na rozdílná řešení uplatňovaná různými členskými státy, jakým způsobem pojímá šestá směrnice o dani z přidané hodnoty (nyní novelizovaná směrnice o dani z přidané hodnoty) plnění, v jejichž rámci osoba povinná k dani poskytuje za ‚poplatky za výměnu‘ následující služby:

– usnadnění výměny práv na rekreační užívání příslušejících jednomu členovi programu provozovaného osobou povinnou k dani za práva na rekreační užívání příslušející

jinému členovi takového programu nebo

ského království a Řecké republiky, jakož i Komise, aby přednesli svá ústní vyjádření.

- poskytnutí práv k užívání nemovitosti zakoupených osobou povinnou k dani od třetí osoby povinné k dani za účelem doplnění fondu ubytování dostupného členům takového programu?“

VI – Hlavní argumenty zúčastněných

A – *K první a druhé otázce*

V – Řízení před Soudním dvorem

25. Předkládací usnesení ze dne 9. ledna 2008 došlo kanceláři Soudního dvora dne 31. ledna 2008.

26. Písemná vyjádření předložila žalobkyně v původním řízení, vlády Spojeného království, Španělského království a Řecké republiky, jakož i Komise, a to ve lhůtě stanovené v článku 23 statutu Soudního dvora.

27. Na jednání dne 19. února 2009 se dostavili zástupci žalobkyně v původním řízení a zmocněnci vlády Spojeného království, Španěl-

28. *Žalobkyně* v původním řízení se domnívá, že služby, které byly poskytnuty proti uhrazení vstupních poplatků a členských příspěvků, nevykazují dostatečnou souvislost s určitou nemovitostí, a nespádají proto do oblasti působnosti čl. 9 odst. 2 šesté směrnice. Použit lze naopak obecné pravidlo obsažené v čl. 9 odst. 1 této směrnice, a sice s tím důsledkem, že místem, kde mají být služby poskytnuty, tj. místem registrace a vstupu nových členů, je místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti. Tím je v projednávaném případě Spojené království.

29. Totéž musí podle jejího názoru platit pro služby, které byly poskytnuty proti uhrazení poplatků za výměnu, tím spíše, že je to koherentní s ohledem na daňové zacházení s poskytnutými službami jako celkem. Je nerozumné zacházet s jednotnou službou v podstatě rozdílně.

30. *Vláda Spojeného království* uvádí, že služby, které byly poskytnuty za uhrazení vstupních poplatků a členských příspěvků, musí spadat do oblasti působnosti čl. 9 odst. 1 této směrnice. Podobně jako žalobkyně v původním řízení odmítá, že je dána dostatečně přímá souvislost uvedených služeb, které byly poskytnuty za předmětné poplatky, s určitou nemovitostí. Svůj názor odůvodňuje mj. tím, že žalobkyně pouze poskytuje přístup na určitý druh burzy, kde mohou členové směňovat svá užívací práva. Pokud jde o poplatky za výměnu, uvádí vláda Spojeného království, že neexistuje žádná souvislost s určitou nemovitostí, protože každý člen může dát k dispozici jak své užívací právo, tak i poplatky za výměnu do 24 měsíců před vrácením svého užívacího práva.

31. *Vláda Španělského království* se ohledně první otázky domnívá, že jsou v zásadě dva faktory, k nimž musí být přihlédnuto při posuzování otázky, jestli se má použít buď úprava týkající se služeb vztahujících se k nemovitosti, anebo zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Zaprvé je třeba zaměřit se na jednání zprostředkovatele a přezkoumat, zda jedná svým nebo cizím jménem. Zadruhé je třeba zjistit, zda zprostředkovatel pro svou hospodářskou činnost odebírá nezbytné zboží či služby od jiných osob povinných k dani.

32. Ke druhé otázce vláda Španělského království uvádí, že pokud se má správně vycházet ze vztahu předmětné služby a příslušné nemovitosti, vstupní poplatky a členské příspěvky se vztahují bezprostředně k nemovitostem, k nimž mají členové práva dočasného užívání, která vložili do výměnného systému. Zde se totiž jedná o poplatky, které je třeba uhradit výlučně na základě příslušnosti k samotnému systému, i když nebude členem použit.

33. *Vláda Řecké republiky* se domnívá, že k faktorům, které je třeba vzít v úvahu za účelem posouzení toho, zda se jedná o službu „vztahující se k nemovitosti“ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, patří druh hospodářské činnosti žalobkyně, jakož i vazba mezi předmětnou službou a příslušnou nemovitostí. Zejména je třeba zkoumat, zda se zde jedná o nezávislé služby, které mají být nositelům práv k dočasnému užívání nemovitosti poskytovány ve formě cestovních služeb, anebo spíše o vzájemné služby, které jsou prostřednictvím žalobkyně poskytovány mezi nositeli práv k dočasnému užívání nemovitosti, kteří se účastní výměnného programu.

34. *Vláda Řecké republiky* navrhuje odpovědět na druhou otázku tak, že vstupní poplatky a členské příspěvky se vztahují

bezprostředně k nemovitosti, k níž má daný člen právo dočasného užívání, zatímco poplatky za výměnu se vztahují bezprostředně k té nemovitosti, u níž bylo vykonáno právo na výměnu.

35. *Komise* uvádí, že služba poskytovaná žalobkyní spočívá ve zprostředkování výměny práv k dočasnému užívání nemovitosti. Příspěvky a poplatky, které je třeba uhradovat, proto musí být považovány za protiplnění za účast na tomto systému. Tato práva k dočasnému užívání nemovitosti a jejich převod výměnou za užití odpovídajících práv podle ní naopak představuje službu vztahující se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 šesté směrnice. Místo poskytnutí služby, za kterou byly uhrazeny vstupní poplatky a členské příspěvky, se nachází v místě nemovitosti, k níž má daný člen právo dočasného užívání. Místo poskytnutí služby, za kterou byly uhrazeny poplatky za výměnu, se zase nachází v místě nemovitosti, k níž daný člen získá výměnou práva dočasného užívání.

B – *K třetí otázce*

36. *Žalobkyně* se domnívá, že třetí otázka je v podobě, v jaké ji formuloval předkládající soud ve své žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce adresované Soudnímu dvoru, zcela irelevantní. Jak vyplynulo z jejích úvah týkajících se druhé a třetí předběžné otázky, nesouvisejí služby, které poskytla, v dostatečné míře s nemovitostí.

37. Navíc se domnívá, že závěr, podle něhož by předmětná služba mohla souviset s oběma nemovitostmi – tj. jak s nemovitostí vloženou do fondu, tak i s nemovitostí požadovanou výměnou za vloženou nemovitost – je v rozporu se smyslem a účelem článku 9 šesté směrnice. Zákonodárce Společenství si od zavedení článku 9 směrnice sliboval, že se zabráni konfliktům mezi členskými státy týkajícím se jejich příslušnosti vybírat daň z přidané hodnoty, respektive že se zabráni dvojímu zdanění. Oblast působnosti čl. 9 odst. 2 písm. a) se proto může vztahovat pouze k jedné nemovitosti, a sice k té z nich, s níž služba nejvíce souvisí.

38. *Vláda Spojeného království* je z těchto důvodů jako žalobkyně přesvědčena, že na třetí předběžnou otázku není třeba odpovídat, neboť služba poskytovaná žalobkyní právě nesouvisí s nemovitostí. Tato otázka spíše ukazuje, k jakým problémům by směřovalo opačné pojetí. Pokud by služba poskytovaná žalobkyní totiž souvisela jak s užívacím právem k nemovitosti vložené do fondu, tak i s užívacím právem k nemovitosti získaným výměnou za vloženou nemovitost, pak by jedno a totéž plnění podléhalo dvěma různým vnitrostátním sazbám daně z přidané hodnoty.

39. Ani *vláda Španělského království* nepokládá za velmi pravděpodobné, že by jedna služba mohla souviset s oběma pozemky. To vyplývá z jejích úvah týkajících se druhé předběžné otázky: služba spočívající v přijetí

do fondu Weeks, která byla poskytnuta za vstupní poplatek a členské příspěvky, souvisí výlučně s tím pozemkem, k němuž má člen své právo dočasného užívání; naopak služba poskytnutá za poplatek za výměnu, spočívající v tom, že se určitému členovi nabídne právo dočasného užívání příslušející jinému členovi, odpovídající jeho přáním za výměnu jeho práva dočasného užívání, se vztahuje bezprostředně k nemovitosti, v níž bylo právo na výměnu vykonáno. Pokud by ovšem protiplnění poskytnuté za vstupní poplatek/ členské příspěvky na straně jedné nebo za poplatek za výměnu na straně druhé skutečně souviselo s oběma pozemky, pak by bylo v souladu s rozsudkem Soudního dvora ve věci C-429/97, Komise v. Francie⁷, třeba za sídlo poskytovatele služby pokládat místo poskytování služby.

Španělského království a Řecké republiky domnívá, že je irrelevantní. Služba poskytovaná žalobkyní se vztahuje buď k nemovitosti, k níž členovi přísluší právo dočasného užívání (tak by tomu bylo v případě přijetí do výměnného systému za vstupní poplatek a členské příspěvky), anebo k nemovitosti, kterou by člen mohl užít v rámci výměny (tak by tomu bylo v případě protiplnění za poplatek za výměnu), nikdy ale k oběma nemovitostem současně.

C – Ke čtvrté otázce

40. *Vláda Řecké republiky* dospívá v návaznosti na své úvahy týkající se druhé předběžné otázky, které se ve výsledku shodují s úvahami španělské vlády, rovněž k názoru, že na třetí otázku je třeba odpovědět tak, že jedna operace se nikdy nevztahuje současně k oběma nemovitostem.

41. *Komise* se nakonec ve svém písemném stanovisku třetí předběžnou otázkou vůbec nezabývá, neboť se v podstatě stejně jako vlády

42. *Žalobkyně* se domnívá, že místo poskytnutí služby se nemění, ať už byla práva dočasného užívání do fondu Weeks vložena jiným členem, anebo zakoupena žalobkyní od třetí osoby povinné k dani za účelem doplnění nabídky ubytování. Služba poskytovaná žalobkyní za poplatek za výměnu je totiž stále stejnou službou nezávisle na původu práva dočasného užívání, které je členovi nabídnuto výměnou za jím vložené odpovídající právo. S touto službou je tedy z hlediska daně z přidané hodnoty třeba zacházet v souladu s úvahami žalobkyně týkajícími se první a druhé předběžné otázky, a to nezávisle na původu práva dočasného užívání získaného v rámci výměny.

⁷ — Rozsudek ze dne 25. ledna 2001, Komise v. Francie (C-429/97, Recueil, s. I-637).

43. Ani vláda Spojeného království se nedomnívá, že původ práva dočasného užívání ovlivňuje místo poskytnutí služby. Žalobkyně poskytuje za poplatek za výměnu v obou případech, které je podle čtvrté předběžné otázky třeba rozlišovat, pouze službu administrativní povahy spočívající v tom, že členovi nabídne několik práv k užívání jiných nemovitostí odpovídajících jeho přáním ohledně výměny. Nepochází ke skutečnému převodu práva dočasného užívání, protože žalobkyně nemůže zaručit, že vůbec najde odpovídající právo dočasného užívání a ani člen nemusí žádné z nabídnutých práv dočasného užívání přijmout. Proto musí být plnění, jako je služba poskytovaná žalobkyní za poplatek za výměnu, zdaněno nezávisle na původu práva dočasného užívání podle čl. 9 odst. 1 směrnice 77/388.

44. Podpůrně ovšem vláda Spojeného království uvádí, že pokud by se ve svých úvahách zmýlila a poplatek za výměnu by byl vybírán za skutečný převod práva k dočasnému užívání jiné nemovitosti, pak by ovšem měl být rovněž v druhém případě uvedeném ve čtvrté předběžné otázce, tj. kdyby žalobkyně práva dočasného užívání získala od třetí osoby povinné k dani, zdaněn v místě, kde má žalobkyně své sídlo. V tomto případě by totiž bylo možné použít zvláštní režim cestovních kancelářů.

45. Vláda Španělského království se, pokud jde o zodpovězení čtvrté předběžné otázky, odvolává na své úvahy týkající se zdanění poplatku za výměnu. Jak již uvedla ke druhé otázce, pokud se poplatek za výměnu uhraduje za oprávnění využít práva k dočasnému užívání jiné nemovitosti, pak tedy souvisí s touto nemovitostí, a v důsledku toho je třeba ho zdanit v místě, kde se tato nemovitost nachází.

46. Vláda Řecké republiky rozlišuje mezi oběma případy uvedenými ve čtvrté předběžné otázce, přičemž patrně vychází z předpokladu, že za přenechání užívacích práv získaných žalobkyní od třetích osob povinných k dani se má platit poplatek navíc. V prvním případě, kdy žalobkyně členovi nabízí právo dočasného užívání příslušející jinému členovi, má být poplatek za výměnu zdaněn v místě, kde se nachází nemovitost, k níž má tento jiný člen uvedené právo dočasného užívání. V druhém případě by se opět muselo rozlišovat: pokud by žalobkyně užívací právo dala k dispozici developerovi rekreačního střediska, je s daným případem třeba nakládat tak, jak bylo právě popsáno. Pokud žalobkyně užívací právo získá s cílem splnit přání člena a prodá-li je dále tomuto členovi, pak tato služba spadá pod zvláštní režim cestovních kancelářů. Pokud žalobkyně

nakonec postoupí užívací práva, která příslušela jí samotné, pak je to třeba pokládat za činnost hoteliéra, a tudíž musí rovněž podléhat dani v místě, kde se nachází nemovitost, k níž jí přísluší tato užívací práva.

otázku dále závisí to, zda plnění uskutečněná žalobkyní v rámci její hospodářské činnosti podléhají daňové suverenitě britských nebo španělských daňových orgánů.

47. *Komise* se ve svém písemném stanovisku nakonec čtvrtou předběžnou otázkou vůbec nezabývá. Na tomto místě lze proto odkázat na její názor, podle kterého protiplnění poskytované za poplatek za výměnu souvisí s nemovitostí, která může být užívána výměnou za vložené právo dočasného užívání.

49. Při posuzování přeshraničních služeb z hlediska daně z obratu mají ustanovení o místě poskytnutí ostatních služeb rozhodující význam, neboť podle nich se řídí otázka použitelnosti vnitrostátních právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty⁸. Jelikož oblast působnosti systému daně z přidané hodnoty zahrnuje dodání zboží a ostatní služby, které jsou hospodářským subjektem uskutečněny v tuzemsku za úplaty v rámci jeho činnosti, použití vnitrostátních právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty umožňuje jediné tuzemské místo poskytnutí služby.

VII – Právní posouzení

A – Úvodní poznámky

1. Nezbytnost jednotného určení místa poskytnutí služby

48. Právní spor mezi žalobkyní a Commissioners pramení z neshod ohledně určení místa zdanitelného plnění. Na odpovědi na tuto

50. Pokud by daňové orgány každého státu vycházely z jiných kritérií pro určení místa poskytnutí služby, byla by dvojí zdanění či nezdanění na denním pořádku. Právě z tohoto pohledu má jednotný hraniční určovatel pro určení místa poskytnutí služby v rámci společ-

8 — Taktéž Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Vídeň 1997, s. 121. Srov. též Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, svazek 1, s. 497, podle nichž nehraje teorie týkající se určení místa poskytnutí služby žádnou roli v takových případech, kdy by plnění podléhala jedné a té samé vnitrostátní daňové příslušnosti. Jakmile je založena příslušnost několika různých vnitrostátních daňových orgánů, například protože zboží bylo přemístěno na území jiného členského státu nebo protože služby byly poskytnuty osobě, která má své bydliště v jiném členském státě, nelze jednoznačně určit, zda se hospodářská činnost uskutečnila na území určitého státu, či mimo něj. Určení místa poskytnutí služby je rozhodující pro zodpovězení otázky, zda a jaká daň z přidané hodnoty se má vybrat.

ného trhu obzvláště velký význam⁹. Ustanovení o místě poskytnutí služby obsažená v šesté směrnici mají podle sedmého bodu jejího odůvodnění vymezit pravomoci jednotlivých členských států v daňové oblasti tak, aby se předešlo uvedeným kompetenčním sporům¹⁰. Jednotným určením daňového hraničního určovatele pro celé Společenství se má dosáhnout účelného vymezení dopadu vnitrostátních právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty¹¹.

přičemž z hlediska zákonodárce lze uvažovat o různých hraničních určovateli podle toho, zda se upřednostní zásada sídla hospodářského subjektu, nebo zásada země určení. V souladu s první zásadou se použije hraniční určovatel místa, kde má poskytovatel služeb sídlo své hospodářské činnosti, zatímco v souladu s druhou zásadou je místo poskytnutí služby určeno v místě, kde pravděpodobně dojde k jejímu spotřebování respektive k užití příjmu v souvislosti s ostatními službami.

2. Základní zásady pravidel pro určení místa poskytnutí služby

51. Kvalifikačním konfliktům mezi členskými státy lze zabránit s pomocí co možná nejjednodušších a nejjednoznačnějších pravidel,

52. Při vědomí toho, že obě zásady skýtají jak výhody, tak i nevýhody pro fungování společného trhu, se zákonodárce Společenství v souvislosti s pravidly určování místa poskytnutí služby zakotvenými v šesté směrnici rozhodl pro smíšenou formulaci¹², když v čl. 9 odst. 1 za místo poskytnutí služeb označil zásadně místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti. Z této zásady však v druhém odstavci stanovil četné kogentní výjimky, které výrazně omezují oblast působnosti prvního odstavce a samotnou zásadu místa,

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

10 — Srov. v tomto smyslu rozsudky ze dne 4. července 1985, Berkholz (168/84, Recueil, s. 2251, bod 14); ze dne 26. září 1996, Dudda (C-327/94, Recueil, s. I-4595, bod 20); ze dne 6. března 1997, Linthorst a další (C-167/95, Recueil, s. I-1195, bod 10), a ze dne 12. května 2005, RAL (C-452/03, Sb. rozh. s. I-3947, bod 23). V něm Soudní dvůr v souvislosti s ustanoveními o místě plnění ve smyslu článku 9 šesté směrnice uvedl, že tato ustanovení mají zabránit kompetenčním sporům, které by mohly vést ke dvojímu zdanění či k nezdanění příjmů.

11 — Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Kolín 1992, s. 81, se domnívá, že hlavním cílem této úpravy je jednoznačně vymezit mezi členskými státy pravomoci vybírat daně s cílem zabránit dvojímu zdanění, jakož i nezatíženému konzumu.

12 — Ve svém stanovisku ze dne 7. března 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 27) hovoří generální advokátka Sharpson o tom, že zákonodárce Společenství vytvořil určité vnitřní napětí v rámci šesté směrnice, vzhledem k tomu, že pravidla týkající se místa poskytnutí služeb jsou spíše založena na zásadě původu než na zásadě určení, přestože základní zásadou, na níž se zakládá daň z přidané hodnoty jako spotřební daň, je to, že by měla být vybírána v místě spotřeby.

kde má poskytovatel sídlo, na níž se zakládá šestá směrnice, učinil výjimkou¹³. V úvahu je třeba brát navíc zvláštní režimy, které přihlížejí ke zvláštnostem určitých hospodářských činností.

v poskytování služeb za úplaty ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice. Toto právní posouzení považuji za správné, a proto by z něj měla vycházet následující analýza.

B – Přezkum předběžných otázek

1. Všeobecné úvahy

a) Vymezení dodání zboží a poskytování služby

53. Nejprve je třeba konstatovat, že ani předkládající soud, ani osoby zúčastněné na probíhajícím řízení nepopírají, že hospodářská činnost žalobkyně spočívá výlučně

54. Na základě jasného vymezení, které šestá směrnice činí s ohledem na právní kvalifikaci plnění podléhajících dani z přidané hodnoty¹⁴, nelze sáhnout po ustanoveních týkajících se dodání zboží ve smyslu článků 5 a 8 šesté směrnice. Sporné je tedy jen a pouze to, zda se na předmětné služby použije čl. 9 odst. 1 a odst. 2 písm. a) a zvláštní režim cestovních kanceláří upravený v čl. 26 odst. 1.

13 — Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brusel 2001, s. 293, vysvětluje tuto okolnost historií vzniku šesté směrnice. Během prací na návrhu směrnice se vycházelo z předpokladu, že orientace na místo, kde má hospodářský subjekt své sídlo, je nejpraktičtější řešením, přičemž tento návrh stanovil ještě poměrně málo výjimek. Počet výjimek se nicméně zvýšil v průběhu závěrečných jednání, což vedlo k tomu, že znění této normy, které Rada přijala v květnu 1977, nelze od té doby snadno aplikovat.

14 — Pojmy „dodání zboží“ a „poskytování služeb“ se vzájemně vylučují. Článek 6 odst. 1 směrnice 77/388/EHS stanoví, že poskytování služeb se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5. Podle čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice se výrazem dodání zboží rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. Problémy s vymezením se vyskytují u plnění tvořených souborem dílčích plnění a úkonů, které ale mohou na základě zásady jednoty plnění představovat buď jen do dodání zboží, nebo jen poskytování služeb [srov. stanovisko generálního advokáta Ruizee-Jaraba Colomera ze dne 23. listopadu 2004, *Hotel Scandic*, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 21; Haunold, P., „Der Steuergegenstand“ (citovaný v poznámce pod čarou 9), s. 110]. Soudní dvůr se několikrát zabýval otázkou, zda v případech, které mu byly předloženy, plnění vždy naplňují pojmové znaky dodání zboží anebo poskytnutí služeb (srov. např. rozsudky ze dne 14. července 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, Recueil, s. I-4387; ze dne 2. května 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Recueil, s. I-2395; ze dne 17. listopadu 1993, *Komise v. Francie*, C-68/92, Recueil, s. I-5881, a ze dne 14. května 1985, *Van Dijk's Boeckhuis*, 139/84, Recueil, s. 1405).

b) Zpřesnění předběžných otázek

že podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice jsou předmětem daně z přidané hodnoty jen služby poskytované za protiplnění¹⁵. Proto je v daném případě třeba přesně specifikovat jednotlivé smluvní závazky žalobkyně.

55. Dále je třeba konstatovat, že otázky položené předkládajícím soudem se po obsahové stránce do značné míry překrývají, a proto se domnívám, že je třeba je zpřesnit.

58. Zadruhé tyto předběžné otázky směřují k přezkumu toho, pod která z již uvedených pravidel pro určování místa poskytnutí služby je třeba předmětné služby zařadit. Podle těchto ustanovení lze zjistit, zda a v jakém rozsahu má Spojené království daňovou pravomoc.

56. Zaprvé, předběžné otázky směřují při fundovaném zhodnocení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k posouzení toho, do jaké míry lze přiřadit různé druhy příspěvků a poplatků, které musí uhradit členové účastníci se výměnného programu RCI Weeks, k službám, které poskytuje žalobkyně.

59. Z důvodu přehlednosti, jakož i v zájmu užitečného zodpovězení uvedených předběžných otázek, se ve své právní analýze soustředím na oba tyto hlavní aspekty.

57. Existence synalagmatického právního vztahu, v jehož rámci se smluvní strany vzájemně zavazují směniti vzájemně korespondující plnění ve formě služby a protisluzby, je relevantní s ohledem na skutečnost,

15 — V souvislosti se službou jako protiplněním Soudní dvůr již rozhodl, že služba je poskytnuta za „protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 směrnice 77/388/EHS, a tudíž podléhá dani jen tehdy, když mezi jejím poskytovatelem a jejím příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dochází ke směně vzájemných plnění, přičemž úplata, kterou obdrží poskytovatel služby, tvoří skutečnou protihodnotu služby poskytnuté jejímu příjemci (srov. např. rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14; First National Bank of Chicago, uvedený výše v poznámce pod čarou 14, body 26 až 29, a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 39).

2. Posouzení jednotlivých služeb z hlediska právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty

60. Nejeфекtivnější se zdá přezkoumat služby poskytované žalobkyní způsobem *a contrario* na základě různých poplatků, které vybírá od zákazníků. Poplatky vybírané žalobkyní se týkají jednak vstupních poplatků ve formě jednorázového poplatku, který musí každý člen uhradit při první registraci, jednak ročních členských příspěvků a konečně takzvaného poplatku za výměnu v případě úspěšného zprostředkování výměny užívacích práv k obytným prostorám v rámci programu RCI Weeks. V rámci dalšího výkladu budu odděleně na základě uvedených poplatků zkoumat, které služby poskytované žalobkyní jsou s nimi spojeny. Přitom přezkoumám, zda tyto služby představují jednotné služby anebo služby, které je třeba posuzovat samostatně, a zda jsou vhodným ekvivalentem peněžitého plnění. Na základě získaných poznatků bude následně možné zjistit, který případ daně z přidané hodnoty na danou službu dopadá, a bude tedy možné odvodit místo poskytnutí služby.

61. Jaké služby byly poskytnuty v rámci tzv. smluv o timesharingu se určuje obtížně. V civilním právu pro ně neexistuje žádný

jednotný smluvní typ¹⁶. Spadají sem užívací práva na delší časový úsek ve formě nájemních smluv, koncepty spočívající ve správě majetku se zprostředkováním věcných užívacích práv, koncepty s akciemi, koncepty s rekreačními kluby a řada dalších variant. Tato nepřehlednost byla také důvodem pro přijetí směrnice Evropského parlamentu a Rady 94/47/ES ze dne 26. října 1994 o ochraně nabyvatelů ve vztahu k některým aspektům smluv o nabytí práva k dočasnému užívání nemovitosti¹⁷. Jelikož již bezprostředně poté, co tato směrnice vstoupila v platnost, se na trhu začalo nabízet několik nových konceptů timesharingu, předložila Komise za účelem zaplnění mezer v právních předpisech v roce 2007 pozměňovací návrhy s cílem posílit ochranu spotřebitele, které byly Evropským parlamentem dne 22. října 2008 přijaty v lehce pozměněném znění.

16 — Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, s. 45, upozorňuje, že smlouvy o timesharingu netvoří z důvodu rozličných druhů smluv žádný homogenní smluvní typ. Smlouvy o timesharingu nelze přiřadit k některému z klasických smluvních typů německého soukromého práva, i kdyby se rozdělily do skupin závazkové právní, věcné právní, společenské timesharingové smlouvy a timesharingové smlouvy o sdružení. Z tohoto důvodu by se smlouvy o timesharingu podle toho, jak se projevují, v německém právním systému nejprve řadily k atypickým respektive v praxi běžným smlouvám, které se vyznačují neexistencí zákonné úpravy i přes čím dál častější výskyt v právních vztazích, jakož i stejnorodostí zájmových pozic a úprav obsažených ve smlouvě. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brusel 2006, s. 29 a 30 a Mostin C./Feron, B., „Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé“, *Annales de droit de Louvain* (1994), s. 33 a 34 zmiňují celou řadu právních konstrukcí, které připadají v úvahu a umožňují, aby na smlouvy o timesharingu dopadaly kategorie belgického a francouzského občanského práva. V úvahu podle nich připadají závazkové právní, věcné právní konstrukce a konstrukce v oblasti obchodních společností respektive sdružení. Vanbrabant upozorňuje, že v Portugalsku a Španělsku jsou dočasná užívací práva koncipována jako věcná práva. V Portugalsku byl již v osmdesátých letech koncipován tzv. „direito de habitação periodica“, zatímco ve Španělsku byl schválen zákon 42/1998 ze dne 15. listopadu 1998 (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias). Papp, T., „Timesharing Contract“, *Tanulmányok Dr. Besenyey Lajos, Egyetemi Tanár, 70. Születésnapjára, Szeged 2007*, s. 573, uvádí, že smlouvy o timesharingu patří ke skupině atypických smluv.

17 — Úř. věst. L 280, s. 83.

62. V projednávané věci ovšem nejde o uzavírání smluv o timesharingu jako takové, nýbrž spíše o výměnu užívacích práv k nemovitostem určeným pro rekreaci mezi členy výměnného systému.

a) Vstupní poplatky

i) Klasifikace jako protiplnění

63. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že z existence synalagmatického právního vztahu lze vycházet pouze pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a přijatým protiplněním, a pokud zaplacené částky představují skutečnou protihodnotu za individualizovatelnou službu poskytnutou v rámci právního vztahu, v němž dojde ke vzájemné výměně plnění¹⁸.

64. Ve vztahu ke vstupním poplatkům by tedy muselo být možné zjistit, že je dána přímá

souvislost s dostatečně individualizovatelnou službou.

65. Z bližšího posouzení obchodního konceptu žalobkyně, jak jej ona sama a vláda Spojeného království detailně prezentují ve svých stanoviscích, vyplývá, že člen obdrží za uhrazení vstupních poplatků nejprve jen přístup k výměnnému programu RCI Weeks.

66. Pouhý vstup však ještě nezaručuje právo na dočasné využití užívacích práv příslušejících jiným členům. K tomu je vedle členství v RCI Weeks potřeba vložit do výměnného systému vlastní práva dočasného užívání. V tomto ohledu se konkrétně předpokládá, že nositel práva dočasného užívání požádá žalobkyni o provedení výměny, přičemž zaprvé musí dát k dispozici určité vlastní právo dočasného užívání a zadruhé si musí vybrat odpovídající právo dočasného užívání.

67. Vedle možnosti účastnit se výměnného programu získá člen přístup k řadě informací týkajících se nabízených rekreačních objektů, například formou pravidelně aktualizovaného katalogu v tištěné podobě nebo formou přehledu uveřejněného na internetových stránkách. Členovi se navíc sdělí telefonní číslo, na kterém popřípadě může kontaktovat personál žalobkyně a informovat se jak o přesných podmínkách výměny, tak i o doplňkových službách, které žalobkyně může poskytovat na poptání.

18 — Srov. rozsudky ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11, 12 a 16; ze dne 23. listopadu 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Recueil, s. 6365, bod 11; *Tolsma* (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 14); ze dne 16. října 1997, *Fillibeck*, C-258/95, Recueil, s. I-5577, bod 12; *Kennemer Golf* (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 39); ze dne 19. června 2003, *First Choice Holidays*, C-149/01, Recueil, s. I-6289, bod 30; ze dne 23. března 2006, *FCE Bank*, C-210/04, Sb. rozh. s. I-2803, bod 34, a ze dne 18. července 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, C-277/05, Sb. rozh. s. I-6415, bod 19).

68. Přistoupení k RCI Weeks tedy představuje z pohledu nového člena do určité míry předstupeň účastenství na výměnném programu, přičemž členovi se za uhrazení vstupního poplatku potenciálně otevírají všechny možnosti. Informace dané nově přistoupenému členovi k dispozici se zaměřují na to, aby se připravil na vlastní výměnný program. Přistoupením však ještě nedochází k převodu práv, nýbrž výlučně k poskytnutí přístupu na určitý druh tržiště, kde mohou členové s pomocí žalobkyně směňovat svá práva dočasného užívání. Členství samo o sobě však nezavazuje k účasti na tomto výměnném programu.

69. Potud existuje přímá souvislost ve smyslu judikatury jen mezi činnostmi spočívající v poskytnutí přístupu k předmětnému výměnnému programu a uhrazením vstupních poplatků.

70. Bez dalšího naopak nelze vypozařovat přímou souvislost mezi vstupem a vlastním provedením výměnného programu, neboť k tomu je potřeba dalšího přičinění smluvních stran, a sice podání žádosti členem, jakož i potvrzení proveditelnosti výměny žalobkyní a v neposlední řadě uhrazení poplatku za výměnu.

ii) Určení místa poskytnutí služby

71. Dále je třeba zkoumat, kam má tato služba být zařazena v rámci celého systému pravidel pro určování místa poskytnutí služby obsažených v šesté směrnici. V úvahu přichází použití pravidel obsažených v čl. 9 odst. 1 a 2 šesté směrnice. K tomu je třeba uvést několik úvodních poznámek týkajících se výkladu těchto ustanovení.

72. Článek 9 odst. 1 šesté směrnice obsahuje obecné pravidlo pro určení místa daňové příslušnosti, zatímco odstavec 2 tohoto článku uvádí řadu zvláštních příslušností¹⁹.

73. Šestá směrnice sice výslovně neupravuje vztah obecného pravidla podle čl. 9 odst. 1 ke zvláštním pravidlům obsaženým v čl. 9 odst. 2, nicméně Soudní dvůr rozhodl, že odstavec 1 nemá přednost před odstavcem 2 tohoto článku. V každém případě je třeba zkoumat, zda se jedná o jeden z případů upravených v čl. 9 odst. 2 této směrnice: pokud tomu tak není, na uvedenou situaci se vztahuje čl. 9 odst. 1²⁰. Z toho Soudní dvůr dovodil, že

19 — Rozsudek ze dne 7. září 2006, Heger (C-166/05, Sb. rozh. s. I-7749, bod 15).

20 — Srov. v tomto smyslu rozsudky Dudda (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 21), RAL (uvedený výše v poznámce pod čarou 10, bod 24), ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 33) a Heger (uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 15). Tato judikatura se v tomto ohledu odchyluje od judikatury vycházející z rozsudku Berkholz (uvedeného výše v poznámce pod čarou 10, bod 17), podle něhož je podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti, obvykle upřednostňovaným hraničním určovatelem.

zvláštní úprava obsažená v čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice nesmí být považován za výjimku z obecného pravidla, kterou je nutno vykládat restriktivně²¹.

74. Soudní dvůr tedy zjevně vychází z toho, že čl. 9 odst. 2 šesté směrnice obsahuje speciálnější pravidla, která je třeba zkoumat v souladu se zásadou *lex specialis derogat legi generali* přednostně a použít je při dokonání skutkové podstaty²².

75. Proto je třeba nejprve zkoumat, zda již popsané plnění spadá do oblasti působnosti zvláštní úpravy obsažené v čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Předpokladem pro to je, že se předmětná služba „vztahuje k nemovitosti“.

76. Zde ovšem vyvstává otázka, ke které nemovitosti se konkrétně předmětná služba vztahuje. V úvahu připadá v zásadě souvislost s nemovitostí, k níž už má člen právo dočasného užívání, k čemuž se přiklání španělská a řecká vláda, jakož i Komise.

77. Nehledě na přesné požadavky na takovou souvislost, které vyplývají z dané skutkové podstaty, kterými se budu zabývat později²³, mi již při prvním posouzení projednávaného případu připadá, že zde neexistuje přímá souvislost mezi onou službou a předmětnou nemovitostí.

78. Jak jsem již uvedla, přistoupení k RCI Weeks představuje z pohledu nového člena předstupeň vlastního účastenství na výměnném programu²⁴. Cílem služeb, které žalobkyně poskytuje v podobě zprostředkování přístupu a informací, je příprava člena na výměnný program, aniž by současně s tím vznikla povinnost účastnit se ho. V souladu s tím v tomto raném stádiu členství ještě nedochází ani k výměně uživacích práv k rekreačním objektům.

79. Člen je sice po přistoupení k RCI Weeks oprávněn vložit do výměnného systému vlastní práva dočasného užívání, přiznání tohoto oprávnění je ovšem pro člena bezcenné, dokud nejsou naplněny předpoklady skutečného provedení výměny.

80. Pouhé umožnění vkladu vlastních práv k dočasnému užívání nemovitosti do výměnného systému nemůže být samo o sobě

21 — Srov. v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. března 2001, SPI (C-108/00, Recueil, s. I-2361, bod 17).

22 — Taktéž Weiermayer, R., (dílo citované výše v poznámce pod čarou 9), s. 134.

23 — Viz body 108 a násl. tohoto stanoviska.

24 — Viz bod 68 tohoto stanoviska.

pokládáno za hlavní plnění ve smyslu právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty. Objektivně vzato představuje maximálně vedlejší plnění, které samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele, tj. umožnění výměny užívacích práv k rekreačním objektům, za nejvýhodnějších podmínek.

prvky za účelem jejich zdanění daní z přidané hodnoty zvlášť. Při kvalifikaci plnění je naopak třeba zaměřit se na převládající složku v rámci celku všech plnění. Tím méně se smí z takového vedlejšího plnění vycházet jako z rozhodujícího plnění při zjišťování místa poskytnutí služby, toto musí naopak ustoupit do pozadí vlastního hlavnímu plnění. Jediné naposled uvedené plnění se považuje za zdanitelnou službu ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice.

81. Zásada „jednoty plnění“²⁵ v právních předpisech týkajících se daně z přidané hodnoty neumožňuje pokládat takové vedlejší plnění za samostatné plnění. V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora²⁶ nesmí být zdanitelné plnění rozděleno na jednotlivé

25 — Generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer použil tento pojem „zásada jednoty plnění“ poprvé ve svém stanovisku k věci Hotel Scandic (uvedeném výše v poznámce pod čarou 14, bod 21). Vychází přitom z Haunold, P., „Der Steuergegenstand“, (dílo citované výše v poznámce pod čarou 14), s. 111.

26 — K povaze souvisejících plnění ve smyslu právních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty srov. mé stanovisko ze dne 9. prosince 2008, Tellmer Property (C-572/07, probíhající před Soudním dvorem, body 33 a násled.). Z článku 2 šesté směrnice vyplývá, že každé poskytování služeb je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné (srov. rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 29; Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedený v poznámce pod čarou 20, bod 20, a ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 50). Za určitých okolností však několik plnění formálně oddělených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (srov. výše uvedený rozsudek Part Service, bod 51). Je tomu tak například tehdy, když je již podle analýzy provedené na základě objektivních kritérií konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejších s hlavním plněním stejný daňový režim (srov. výše uvedené rozsudky CPP, bod 30; ze dne 15. května 2001, Primback, C-34/99, Recueil, s. I-3833, bod 45; Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedený v poznámce pod čarou 20, bod 21, jakož i výše uvedený rozsudek Part Service, bod 52). Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (srov. výše uvedené rozsudky CPP, bod 29, a Part Service, bod 52). Lze rovněž konstatovat, že se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spjato, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (srov. rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedený výše v poznámce pod čarou 20, bod 22, a výše uvedený rozsudek Part Service, bod 53).

82. Článek 9 odst. 2 šesté směrnice nakonec nelze použít, neboť v projednávaném případě není zřejmé, že mezi vlastní službou, za niž člen uhrazuje vstupní poplatky, a nemovitostí, k níž má člen práva dočasného užívání, existuje dostatečně úzká souvislost.

83. Pokud se, jako je tomu zde, vychází z předpokladu, že předmětná služba, za kterou člen platí vstupní poplatky, spočívá pouze v poskytnutí přístupu k výměnnému systému a informací ohledně možností výměny práv dočasného užívání, pak rovněž nelze použít článek 26 šesté směrnice, jelikož žalobkyně při tom každopádně nevyužívá dodání zboží či poskytnutí služeb třetími osobami povinnými k dani, které by byly určeny k uskutečnění cesty.

84. Jelikož se nepoužije žádná ze speciálních úprav, spadá projednávaný případ do oblasti působnosti obecného pravidla obsaženého v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice. V důsledku toho se, pokud jde o vstupní poplatky, nachází místo poskytnutí služby v místě, kde má žalobkyně sídlo své hospodářské činnosti.

celého spektra služeb poskytovaných žalobkyní. V souladu s tím je třeba ji zaplatit i tehdy, když se člen neúčastní výměnného programu, ať už proto, že neuložil žádná vlastní práva dočasného užívání do výměnného systému, anebo proto, že nebylo nalezeno žádné odpovídající právo dočasného užívání na výměnu.

b) Členské příspěvky

i) Klasifikace jako protiplnění

85. Z tvrzení žalobkyně vyplývá, že mezi vstupními poplatky a členskými příspěvky není žádný věcný rozdíl, neboť tyto představují dohromady protiplnění za účast na výměnném programu RCI Weeks a za možnost využívat výhod spojených s členstvím²⁷.

87. V projednávaném případě bezesporu existuje právní vztah, v jehož rámci dochází k výměně korespondujících plnění. Okolnost, že členské příspěvky nelze přiřadit ke každému osobnímu využití výměnného programu, na tom nic nemění. Jak Soudní dvůr rozhodl v rámci případu Kennemer Golf²⁸, existuje synalagmatický právní vztah i tehdy, pokud spolek poskytuje dlouhodobě velké množství služeb a jeho členové platí paušální částku formou ročního příspěvku jako protiplnění. Potud naplňují poskytované žalobkyní pojmové znaky služby vykonané za úplaty ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, a podléhají tedy zásadně dani z přidané hodnoty.

86. Zdá se, že s uhrazováním členských příspěvků není spjato nic jiného, než pravidelné placení paušální částky za využívání

28 — Rozsudek Kennemer Golf (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 40). V centru pozornosti uvedené věci stála kvalifikace plnění uskutečňovaných jedním sportovním klubem jako služby ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice. Podle názoru Soudního dvora okolnost, že roční příspěvky poskytované členy sportovního klubu byly paušální částkou a nelze je přiřadit ke každému osobnímu využití golfového hřiště, nemění nic na tom, že mezi členy tohoto sportovního klubu a samotným klubem dochází k výměně oboustranných plnění. Plnění poskytovaná klubem totiž spočívala v tom, že svým členům dala dlouhodobě k dispozici sportovní objekty, jakož i výhody s nimi spjaté, a nikoli v tom, že by na požádání jejími členy poskytovala plnění směřující k určitému cíli. Na základě toho tedy existovala přímá souvislost mezi ročními příspěvky hrazenými členy sportovního klubu, jako je ten, o němž se jedná v původním řízení, a službami poskytovanými tímto klubem.

27 — Viz bod 32 písemného vyjádření žalobkyně.

ii) Určení místa poskytnutí služby

88. Vzhledem ke skutečnosti, že členské příspěvky jsou považovány za protiplnění za velké množství služeb, které zaprvé ne vždy vykazují vztah k určité nemovitosti a zadruhé nemusí být poskytovány v rámci provedení výměny práv dočasného užívání, bylo by podle mého názoru chybné vycházet z toho, že existuje souvislost s nemovitostí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm.a) šesté směrnice. Nejenže by to nebylo v souladu s tvrzenými skutečnostmi, ale navíc by to vedlo k neobhajitelnému rozšíření této zvláštní skutkové podstaty.

89. Podobně jako vstupní poplatky se i členské příspěvky vážou k členství a výhodám s ním spojeným. Potud se zdá být logické, aby s nimi bylo z hlediska daně z přidané hodnoty zacházeno obdobně jako se vstupními poplatky.

90. V důsledku toho se, pokud jde o členské příspěvky, nachází místo poskytnutí služby podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice v místě, kde má žalobkyně sídlo své hospodářské činnosti.

c) Poplatky za výměnu

i) Klasifikace jako protiplnění

91. Na rozdíl od případu, kde se jednalo o shora uvedené poplatky, hradí člen poplatek za výměnu s ohledem na konkrétní provedení výměnného programu. Nejpozději v okamžiku, kdy dojde k řádnému uskutečnění takové výměny práv dočasného užívání, naučtuje žalobkyně, která při tom má hlavně koordinační funkci²⁹, členovi poplatek za výměnu.

92. Obě smluvní strany tedy poskytují svá plnění s cílem získat protiplnění. Z toho jasně vyplývá, že nároky obou smluvních stran se zakládají na synalagmatickém právním vztahu.

ii) Určení místa poskytnutí služby

93. Sporné je naopak to, podle kterých pravidel je třeba určit místo poskytnutí služby.

29 — Kelp, U. (dílo citované výše v poznámce pod čarou 16), s. 27, se domnívá, že organizace zprostředkovávající výměnu koordinuje práni oprávněných z užívacích práv, která tito mají ohledně výměny, takovým způsobem, že zprostředkuje práva k nemovitostem příslušející těm, kteří mají zájem o výměnu, jiným zájemcům, aby mohli na oplátku využívat „cizí“ objekty v jiných rekreačních oblastech formou timesharingu.

– Použitelnost zvláštního režimu cestovních kanceláří

94. V úvahu přichází nejprve zvláštní úprava v rámci ustanovení týkajících se daně z přidané hodnoty obsažená v článku 26 šesté směrnice. Na rozdíl od ostatních zúčastněných nevyklučuje vláda Spojeného království kategoricky možnost jeho použití.

96. Cílem zvláštního režimu týkajícího se daně z přidané hodnoty zavedeného článkem 26 šesté směrnice je přizpůsobit rozhodné právo zvláštní povaze činnosti cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů. Služby těchto hospodářských subjektů se vyznačují tím, že se zpravidla skládají z několika plnění, nejčastěji z přepravních a ubytovacích služeb, které jsou poskytovány zčásti v cizině, zčásti v zemi, kde má cestovní kancelář své sídlo nebo stálou provozovnu. Použití obecných ustanovení o místě zdanění, daňovém základu a odpočtu daně z přidané hodnoty na vstupu by na základě velkého množství lokalit, kde byly služby poskytnuty, směřovalo u těchto hospodářských subjektů k praktickým problémům, které by znesnadnily výkon její hospodářské činnosti³².

Smysl a účel úpravy

95. Článek 26 šesté směrnice stanovuje výjimku z obecného pravidla určujícího daňový základ u určitých plnění uskutečňovaných cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů³⁰. Z výjimečné povahy tohoto článku vyplývá, že smí být použit jen tehdy, pokud je to nezbytné k dosažení cílů směrnice³¹.

97. Aby se tomu zabránilo, stanoví čl. 26 odst. 2 mimo jiné, že plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří zákazníkovi. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla.

30 — Rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 5), a First Choice Holidays (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 21).

31 — Rozsudky Madgett a Baldwin (uvedený výše v poznámce pod čarou 30, bod 34), a First Choice Holidays (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, bod 22).

32 — Rozsudky ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, Recueil, s. I-5723, body 11 a 12); ze dne 20. února 1997, DFDS (C-260/95, Recueil, s. I-1005, bod 13); Madgett a Baldwin (uvedený výše v poznámce pod čarou 30, bod 18); First Choice Holidays (uvedený výše v poznámce pod čarou 18, body 23 až 25), a ze dne 13. října 2005, iSt internationale Sprach- und Studienreisen (C-200/04, Sb. rozh. s. I-8691, bod 21).

Pojmové znaky skutkové podstaty

– Povaha cestovní kanceláře nebo organizátora turistických zájezdů

98. Předem je třeba poznamenat, že okolnost, že žalobkyně není ani cestovní kancelář, ani organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je těmto pojmům běžně přisuzován, nebrání použití článku 26 šesté směrnice, pokud v souladu s judikaturou Soudního dvora uskutečňuje totožná plnění v rámci jiné činnosti³³.

99. Tento pojmový znak je v projednávaném případě naplněn. Tím, že žalobkyně nabízí služby, jejichž prostřednictvím je jejím členům umožněno užívat nemovitosti nacházející se v cizině k rekreačním účelům, vykonává hospodářskou činnost, která se v určitém ohledu podobá činnosti cestovních kancelářů nebo organizátorů turistických zájezdů, aniž by s touto činností byla zcela totožná. Začlenění do oblasti působnosti článku 26 šesté směrnice je navíc odůvodněno

33 — V rozsudku Madgett a Baldwin (uvedeném výše v poznámce pod čarou 30, bod 20) Soudní dvůr rozhodl, že důvody, na nichž se zakládá zvláštní režim použitelný pro cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů, jsou platné rovněž v případě, že hospodářský subjekt není cestovní kancelář nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je těmto pojmům běžně přisuzován, ale uskutečňuje totožná plnění v rámci jiné činnosti. Výklad omezující použití článku 26 šesté směrnice pouze na hospodářské subjekty, které jsou cestovními kancelářemi nebo organizátory turistických zájezdů ve smyslu, který je těmto pojmům běžně přisuzován, by totiž měl za následek, že totožné služby by spadaly pod různá ustanovení v závislosti na formální povaze hospodářského subjektu (výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, body 20 a 21). Potvrzeno rozsudkem iŠT internationale Sprach- und Studienreisen (uvedeným výše v poznámce pod čarou 32, bod 22).

jeho smyslem a účelem. Hospodářská činnost žalobkyně je totiž z důvodu, že poskytuje velké množství služeb a že se sídlo podniku nachází jinde než předmět plnění, vystavena podobným rizikům dvojího zdanění jako cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů.

– Jednání svým vlastním jménem

100. Předpokladem použitelnosti článku 26 je podle jeho prvního odstavce, že cestovní kancelář jedná se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívá dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Cestovní kancelář, která cestovní služby pouze zprostředkovává, naopak nespadá do oblasti působnosti článku 26, nýbrž poskytuje zprostředkovatelské služby v místě svého sídla ve smyslu obecného pravidla obsaženého v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice³⁴.

101. Rozhodující je tedy v první řadě to, zda žalobkyně při poskytování svých služeb jedná vlastním nebo cizím jménem.

34 — V tomto smyslu rovněž Birkenfeld, W., a Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. vydání, Bielefeld 1998, s. 169.

102. Jak správně upozorňuje španělská vláda³⁵, pro vymezení je rozhodující, zda činnost žalobkyně spočívá pouze ve zprostředkování kontaktu mezi dvěma členy, aby tito mohli dosáhnout smluvního konsensu ohledně výměny užívacích práv k rekreačním objektům. V takovém případě by šlo o zprostředkovatelskou činnost, neboť žalobkyně by jednala cizím jménem. O jednání svým vlastním jménem by naopak šlo tehdy, kdyby členové uskutečnili výměnu, aniž by věděli, kdo je oprávněným protějškem, neboť žalobkyně by sama převzala koordinaci a udělení užívacích práv k rekreačním objektům.

103. Podle tvrzení žalobkyně v původním řízení jedná při zjišťování dostupnosti zvoleného rekreačního objektu a při hledání alternativních nabídek vždy „z pověření jejích členů“³⁶. Dále uvádí, že její členové jsou v kontaktu výhradně s jejími zaměstnanci a nekomunikují mezi sebou přímo³⁷. Na základě těchto tvrzení je třeba vycházet z toho, že jedinou smluvní partnerkou členů je žalobkyně v původním řízení.

104. V důsledku toho nevykonává žalobkyně žádnou zprostředkovatelskou činnost. Jedná naopak svým vlastním jménem ve smyslu čl. 26 odst. 1 šesté směrnice.

– Využití dodaného zboží a služeb poskytnutých jinými osobami povinnými k dani

105. Nejasné je naopak to, zda je v daném případě naplněn jiný důležitý pojmový znak skutkové podstaty, a sice požadavek využití dodaného zboží a služeb poskytnutých jinými osobami povinnými k dani. K takovým službám by patřily například ubytovací a přepravní služby poskytované třetími osobami. Tyto služby třetích osob by však musely mít větší úlohu, než jen být prostředkem k získání hlavní služby tohoto hospodářského subjektu za co nejlepších podmínek. V opačném případě by tyto služby zůstávaly v souladu s judikaturou Soudního dvora³⁸ čistě doplňkovými ve vztahu k vlastním službám, a tudíž by bylo vyloučené zdanit je podle článku 26 šesté směrnice. Pokud by žalobkyně svým členům nabízela vedle služeb poskytovaných v souvislosti s výměnou užívacích práv k nemovitostem i další služby, které jsou obvykle poskytovány třetími osobami, jako například přepravu do Španělska, bylo by možné použít článek 26 šesté směrnice.

35 — Viz bod 20 písemného vyjádření španělské vlády.

36 — V bodě 11 svého písemného vyjádření žalobkyně uvádí toto: „Once a member selects an available Exchange Property, the Appellant, *acting on behalf of the member*, seeks to confirm the exchange by checking the availability of the Exchange Property. If there is no availability, the Appellant, *still acting on behalf of the member*, will seek to identify alternative properties which may be suitable and offer them to the member who is free to accept them or not.“ (Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska).

37 — Viz bod 33 písemného vyjádření žalobkyně.

38 — Srov. rozsudky Madgett a Baldwin (uvedené výše v poznámce pod čarou 30, body 24 až 27) a *ISt internationale Sprach- und Studienreisen* (uvedené výše v poznámce pod čarou 32, body 25 až 27). Soudní dvůr nepokládal za pouhé vedlejší plnění takové služby, které sahají nad rámec tradičních úkolů hoteliéra a jejichž realizace nemůže zůstat bez citelného dopadu na cenu souboru služeb, jako je doprava k hotelu ze vzdálených míst, kde došlo k vyzvednutí. Za pouhé vedlejší plnění však Soudní dvůr pokládal takové cestovní služby, které bývají poskytovány zpravidla v souvislosti s jazykovým vzděláváním a s odbornou přípravou, jako je doprava zákazníka do cílového státu nebo pobyt v něm.

106. Ani předkládací usnesení, ani tvrzení žalobkyně neobsahují konkrétní důkazy o tom, že žalobkyně při poskytování služeb svým členům využívá dodaného zboží a služeb jiných osob povinných k dani. Ví se pouze to, že fond Weeks může být doplňován tak, že žalobkyně dokoupí ubytování od třetích osob nebo developer dá k dispozici další týdny ubytování. Člen může požádat také o výměnu ubytování v rámci této doplňující nabídky, uhradí-li poplatek za výměnu. Podrobnosti nezbytné pro právní posouzení této transakce ovšem nepokládám za dostačující.

107. Vnitrostátnímu soudu tedy přísluší, aby podrobně přezkoumal, zda bylo ve věci v původním řízení využito dodaného zboží a poskytnutých služeb. V případě záporné odpovědi by článek 26 šesté směrnice nebylo možné použít.

– Použitelnost čl. 9 odst. 2 šesté směrnice

108. V případě, že se článek 26 šesté směrnice nepoužije, je následně třeba zkoumat, zda služba spočívající v usnadnění výměny práv k dočasnému užívání určitých rekreačních objektů mezi držiteli těchto užívacích práv vykazuje souvislost s určitou nemovitostí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a).

109. Podle mého názoru lze s existencí takové souvislosti souhlasit, provedeme-li gramatický výklad tohoto ustanovení, neboť služby poskytované žalobkyní směřují ke zprostředkování užívacího práva k určité cizí nemovitosti na konkrétně stanovený časový úsek členovi.

110. Generální advokátka Sharpston ovšem vyjádřila ve svém stanovisku k věci Heger³⁹ pochybnosti ohledně provedení výlučně gramatického výkladu tohoto ustanovení. V tomto ohledu správně upozornila na to, že příliš široký výklad „souvislosti“ by nebyl vhodný, neboť nakonec každá služba může tím či oním způsobem souviset s nemovitostí, chápanou jako vymezený prostor. Ve skutečnosti může být takové sepjetí s nemovitostí rozdílné úzké, respektive charakteristické, a to v závislosti na druhu služby.

111. Soudní dvůr dosud neupřesnil, jaké požadavky mají být stanoveny na druh a míru přímosti takové souvislosti. V rozsudku Heger⁴⁰ pouze konstatoval, že pod čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice spadá jen takové poskytování služeb, které vykazuje „dostačtěně přímý vztah“ k nemovitosti. Takovýto vztah ostatně charakterizuje všechna poskytování služeb vyjmenovaná v tomto ustanovení.

39 — Stanovisko generální advokátky Sharpston k věci Heger (uvedené výše v poznámce pod čarou 12, body 31 a 33).

40 — Rozsudek Heger (uvedený výše v poznámce pod čarou 19, bod 24).

112. Vzhledem k tomu se nabízí otázka, zda lze zde zastávaný výklad čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice opřít také o jeho umístění v systému norem týkajících se určení místa poskytnutí služby a jeho smyslem a účelem.

113. Jako velmi podnětný se ukazuje výčet příkladů, který je v něm obsažen a který nelze kvůli jednoznačnému znění čl. 9 odst. 2 písm. a) („včetně“, „jako jsou“) v žádném případě považovat za taxativní výčet, neboť jak Soudní dvůr naznačil v rozsudku Heger, v těchto příkladech lze nalézt důležité indicie týkající se druhu a povahy takové souvislosti.

114. Při výkladu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice je ovšem třeba přihlížet k judikatuře Soudního dvora, podle níž jsou v případech neexistence výslovné definice v šesté směrnici tam uvedených pojmů nebo odkazu na právní řády členských států tyto pojmy autonomními

pojmy práva Společenství, a tudíž musí být definovány na úrovni Společenství⁴¹.

115. Z příkladů poskytování služeb v souvislosti s nemovitostí vyjmenovaných v čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice každopádně vyplývá, že fyzické navázání kontaktu nemusí být nezbytně kritériem, zvláště když realitní makléř či architekt mohou své služby poskytovat, i když si nemovitost nikdy neprohlédli nebo na ni nevstoupili. Makléř pouze musí znát objekt, který má zprostředkovat, a architekt musí disponovat plány týkajícími se nemovitosti.

116. Zdá se, že se nepožaduje ani to, aby služba byla poskytnuta výhradně tím, který je oprávněn s nemovitostí disponovat na základě právních předpisů, a sice oprávněn z věcné právního hlediska k převodu vlastnického práva nebo zatížení věcným břemenem anebo k pronajmutí třetím osobám v závaz-

41 — Tato judikatura, která se původně týkala výkladu případů osvobození uvedených v článku 13 šesté směrnice (srov. rozsudky ze dne 12. září 2000, Komise v. Irsko, C-358/97, Recueil, s. I-6301, bod 51; ze dne 16. ledna 2003, Maierhofer, C-315/00, Recueil, s. I-563, bod 25, a ze dne 12. června 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 22), musí obdobně platit při definování pojmů obsažených v čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Zprvu, čl. 9 odst. 2 písm. a) nedefinuje výslovně pojmy, které uvádí, ani neodkazuje na vnitrostátní právní řády pro jejich definici. Z druhé, kompetenčním sporům mezi vnitrostátními soudy a orgány daňové správy lze, jak je zmíněno v bodě 51 tohoto stanoviska, zabránit jedině používáním společných a jednotných kritérií pro určení místa poskytnutí služby, jako jsou kritéria obsažená v šesté směrnici. Tohoto cíle však lze dosáhnout pouze tím, že se pojmy v čl. 9 odst. 2 písm. a) definují na úrovni Společenství. V tomto smyslu již generální advokátka Sharpston ve svém stanovisku k věci Heger (uvedené výše v poznámce pod čarou 12, bod 25).

kově právním smyslu, zvláště když oprávněny a realitní makléř jsou zpravidla různé osoby.

117. Směrodatné by mělo být naopak to, že hospodářské těžiště dané služby by zpravidla nebylo možné, respektive smysluplné, pokud by neexistovala žádná konkrétní nemovitost. V tomto ohledu by měla stačit jakákoli věcná souvislost s nemovitostí nebo částmi nemovitosti⁴². Tento popis platí například pro službu, jejímž cílem je užívání, zhodnocování, zastavění nebo spravování pozemku, včetně služeb přispívajících k realizaci těchto postupů, aniž by byl v popředí jiný hospodářský postup⁴³.

118. Tyto podmínky jsou v případě realitního makléře a architekta bezpochyby naplněny, neboť neodmyslitelným předpokladem činnosti obou profesních skupin je existence nemovitostí. Totéž platí pro obchodní koncept žalobkyně, který nelze realizovat, pokud neexistuje pozemek spjatý s právy dočasného užívání.

119. Pokud na druhou stranu srovnáme druh služeb, které poskytuje žalobkyně, s profesními typy demonstrativně vyjmenovanými zákonodárcem, pak lze konstatovat mnohem

větší podobnost se službami realitního makléře. Jeho služba zpravidla spočívá ve zprostředkování uzavírání smluv o nemovitostech nebo zprostředkování příležitosti k jejich uzavření, přičemž předmětem těchto smluv je prodej a nabytí, ale i pronájem nemovitostí nebo jejich částí. Společně se službami poskytovanými realitním makléřem má služba poskytnutá žalobkyní to, že jejím předmětem je přenechání nemovitosti k užívání, přičemž žalobkyně vystupuje stejně jako realitní makléř do jisté míry jako prostředník mezi oběma zainteresovanými stranami a za dosažení shody o přenechání užívacích práv obdrží protiplnění.

120. Ze shora uvedeného popisu profesního typu realitního makléře vyplývá, že přenechání užívacích práv, které umožňuje prostřednictvím své služby, bude obvykle spočívat v prodeji nebo pronájmu nemovitosti. Naposled uvedenou činnost lze z hlediska daně z přidané hodnoty na základě těsného sepjetí s určitou nemovitostí zařadit mezi služby ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice⁴⁴.

42 — V tomto smyslu také Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, (citovaný výše v poznámce pod čarou 8), s. 138; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (vyd. Sölch/Ringleb), stav k 1. září 2005, Mnichov, § 3a, bod 74, s. 14.

43 — Martin, S. (citovaný výše v poznámce pod čarou 42), § 3a, bod 75, s. 14 a 15.

44 — Pronájem nemovitostí by každopádně měl představovat službu vztahující se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice. Srov. návrh šesté směrnice vypracovaný Komisí (*Bulletin Evropských společenství*, doplněk 11/73, s. 12), který tento případ výslovně zmiňuje vedle pronájmu bezpečnostních skříněk jako případ, který spadá do oblastí působnosti uvedené normy. Srov. také Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid 2000, s. 79, která odkazuje na úpravu obsaženou v čl. 70 odst. 1 písm. a) španělského zákona o dani z obrátu (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*), podle níž se pronájem a přenechání užívacích práv k nemovitým věcem považuje za přímo související s nemovitostí. Pokud jde o pronájem a pacht nemovitostí, obdobnou úpravu lze nalézt v § 3a odst. 2 bodě 1 písm. a) ve spojení s § 4 bodem 12 německého zákona o dani z obrátu.

121. Přesto se domnívám, že okolnost, že v projednávaném případě jde výlučně o výměnu práv dočasného užívání, nebrání použití čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

122. Výčet obsažený v tomto ustanovení je zaprvé, jak již bylo zmíněno, spíše demonstrační než taxativní, a rozšíření o nové druhy služeb cestou soudního výkladu tedy nic nestojí v cestě.

123. Zadržím, právo dočasného užívání jeho držiteli každopádně zaručuje užívací právo podobné tomu, které vyplývá z nájmu bytového prostoru, a to bez ohledu na jeho právní povahu⁴⁵, která je vždy stanovena v právních předpisech členských států⁴⁶. S výměnou práv dočasného užívání, tak jak ji žalobkyně provádí v rámci svého podnikání, sice není spjat žádný převod práva z jednoho člena na

druhého, ale tím, že smlouvy o timesharingu obvykle stanoví možnost bezúplatného či úplatného přenechání užívacích práv třetím osobám, může se těchto práv dovolávat také tento druhý člen účastníci se výměny⁴⁷.

124. Zatřetí by zdanění uskutečněných plnění v místě, kde se nachází nemovitost, bylo v souladu se zásadou země určení. Bralo by v úvahu to, že člen může jím zvolený rekreační objekt užívat jen přímo na místě a jedině na tomto místě může z hlediska daně z přidané hodnoty spotřebovat přijatou službu.

125. Ze shora uvedených skutečností vyplývá, že mezi službou spočívající v usnadnění výměny práv k dočasnému užívání určitých rekreačních objektů mezi držiteli těchto užívacích práv a nemovitostí, které se týká výkon práva na výměnu, je dostatečně přímá souvislost. V důsledku toho je místem poskytnutí služby ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice místo, kde se nachází tato nemovitost.

45 — Článek 1 směrnice Evropského parlamentu a Rady 94/47/ES ze dne 26. října 1994 o ochraně nabyvatelů ve vztahu k některým aspektům smluv o nabytí práva k dočasnému užívání nemovitostí stanoví, že členské státy jsou mimo jiné „příslušné k určení právní povahy práv, která jsou předmětem smluv, na něž se vztahuje tato směrnice“. V souladu s tím definuje článek 2 této směrnice užívací právo na časový úsek jako „věčné právo nebo jakékoli jiné právo k užívání jedné nebo více nemovitostí po časový úsek, který je nebo může být určen, avšak nemůže být kratší než jeden týden“.

46 — Kelp, U. (citovaná výše v poznámce pod čarou 16), s. 118 a 119, upozorňuje, že jádrem závazkové právního timesharingu je přenechání obytného prostoru, neboť bez toho by timesharing rekreačních objektů nepřicházel v úvahu. Z tohoto důvodu je v právní teorii převážně zastáván názor, že těžiště tohoto smluvního vztahu leží v nájemním právu. Podle názoru autorky jde o takový případ tehdy, když servisní služby spočívají pouze v udržování, čištění a správě objektu určeného pro timesharing, zvláště když udržování nájemního objektu patří i při ryze nájemních smlouvách k povinnostem pronajímatele. Čištění a správa objektu také ve srovnání s přenecháním obytného prostoru představovaly vedlejší plnění.

47 — Srov. Vanbrabant, B. (citovaný výše v poznámce pod čarou 16), s. 48, který upozorňuje, že v rámci výměny nedochází k převodu užívacího práva. Na jejím základě vznikají pouze závazkové právní nároky mezi uživateli nebo hospodářským subjektem, který provozuje výměnný systém. Kelp, U. (citovaná výše v poznámce pod čarou 15), s. 26, spatřuje v možnosti přenechat třetím osobám užívací práva příčinu současného úspěchu výměnných systémů. Držitelé práv dočasného užívání, kteří osobně nechtějí svého práva využít, by se totiž o další zprostředkování museli vždy starat sami. Definitivně flexibilním, a tudíž zajímavým pro větší okruh zákazníků, se timesharing stává teprve tehdy, když se objekt napojí na výměnnou organizaci, která koordinuje plnění výměny u osob oprávněných k užívání.

VIII – Závěrečná zjištění

126. Na základě shora provedené analýzy jsem dospěla k závěru, že služby, které žalobkyně poskytuje proti uhrazení vstupních poplatků a členských příspěvků, nevykazují přímou souvislost s určitou nemovitostí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (respektive článku 45 směrnice 2006/112/ES), a spadají proto do oblasti působnosti obecného pravidla obsaženého v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice (respektive článku 43 směrnice 2006/112/ES).

127. Určení místa poskytnutí služby, pokud jde o služby, které žalobkyně poskytuje proti uhrazení poplatků za výměnu, záleží zase na tom, zda žalobkyně využívá dodaného zboží a služeb poskytnutých jinými osobami povinnými k dani. Jelikož Soudní dvůr nemá k dispozici žádné konkrétní poznatky o tom, že žalobkyně při poskytování služeb svým členům využívá dodaného zboží a služeb jiných osob povinných k dani, přísluší vnitrostátnímu soudu, aby přezkoumal, do jaké míry se zde jedná o tento případ. V případě kladné odpovědi se použije zvláštní režim upravený v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice (respektive čl. 307 druhém pododstavci směrnice 2006/112/ES). Pokud by tento předpoklad ovšem nebyl splněn, je třeba použít čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (respektive článek 45 směrnice 2006/112/ES).

IX – Závěry

128. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené VAT and Duties Tribunal takto:

- „1. Služby, které žalobkyně poskytuje proti uhrazení vstupních poplatků a členských příspěvků, nevykazují přímou souvislost s určitou nemovitostí ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (respektive článku 45 směrnice 2006/112/ES), a spadají proto do oblasti působnosti obecného pravidla obsaženého v čl. 9 odst. 1 šesté směrnice (respektive článku 43 směrnice 2006/112/ES). V důsledku toho se

místo poskytnutí služby nachází v místě, kde má žalobkyně sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, odkud tyto služby poskytuje.

2. Pokud jde o služby, které žalobkyně poskytuje proti uhrazení poplatků za výměnu, vnitrostátnímu soudu přísluší přezkoumat, zda žalobkyně využívá dodaného zboží a služeb poskytnutých jinými osobami povinnými k dani. V případě kladné odpovědi se použije zvláštní režim upravený v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice (respektive čl. 307 druhém pododstavci směrnice 2006/112/ES). Za místo poskytnutí služby je pak třeba pokládat místo, kde má žalobkyně sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, odkud tyto služby poskytuje.

Pokud by tento předpoklad ovšem nebyl splněn, je třeba použít čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice (respektive článek 45 směrnice 2006/112/ES) s tím důsledkem, že za místo poskytnutí služby se pokládá místo, kde se nachází předmětná nemovitost.“