

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

16. prosince 2010*

Ve věci C-270/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Court of Session (Scotland) (Spojené království) ze dne 10. července 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 14. července 2009, v řízení

MacDonald Resorts Ltd

proti

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (zpravodaj),
M. Ilešič a M. Berger, soudci,

generální advokátka: V. Trstenjak,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. června 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za MacDonald Resorts Ltd C. Tyrem, QC, a D. Smallem, advocate,
- za vládu Spojeného království S. Hathawayem a F. Penlington, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Mantlem, barrister,
- za řeckou vládu G. Kanellopoulosem, S. Trekli, M. Tassopoulou a S. Spyropoulossem, jako zmocněnci,

- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,

- za Evropskou komisi M. Afonso a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 7. září 2010,

vydává tento

Rozsudek

- ¹ Žádost rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 2, 9, 10 a článku 13 části B šesté 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Úř. věst. 2002, L 15, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 352, dále jen „šestá směrnice“).

- ² Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností MacDonald Resorts Ltd (dále jen „MRL“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (daňové orgány Spojeného království) ohledně režimu v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) použitelného na některé služby poskytované společností MRL.

Právní rámec

3 Článek 9 šesté směrnice stanoví:

„1. 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.

2. Nicméně:

- a) 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;

[...]“

4 Článek 10 odst. 1 a 2 šesté směrnice uvádí:

„1. a) „Uskutečněním zdanitelného plnění“ se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.

- b) „Daňovou povinností“ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Dodání zboží jiného, než které je uvedeno v čl. 5 odst. 4 písm. b), a poskytování služeb, na něž navazují postupná vyúčtování nebo postupné platby, se považují za uskutečněná okamžikem, kdy uplyne období, na které se tato zúčtování nebo platby vztahují. Členské státy mohou v některých případech stanovit, že při trvajících plněních se dodání zboží a poskytování služeb, která probíhají po určitou dobu, považují alespoň jednou ročně za uskutečněné.

Má-li však být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, [V případě platby záloh ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby] vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.

Odchylně od výše uvedených ustanovení mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění a některých kategorií osob povinných k dani vznikne daňová povinnost:

- nejpozději vystavením faktury, nebo

- nejpozději přijetím platby ceny, nebo

- není-li vystavena faktura nebo doklad sloužící jako faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité době ode dne uskutečnění zdanitelného plnění.“

5 Článek 13 část B šesté směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě:

1. poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště,
2. nájmu prostor a míst k parkování vozidel,
3. nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů,

4. nájmu bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí [z] oblasti působnosti těchto osvobození od daně.

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

Činnost společnosti MRL

- 6 MRL je společnost, jejíž sídlo je ve Spojeném království. Společnost MRL je v tomto členském státě registrována k DPH a je rovněž registrována k IVA, což je španělský ekvivalent DPH.
- 7 Činnost společnosti MRL, která je vykonávána ve Spojeném království a ve Španělsku, spočívá v prodeji práv užívat nemovitost na časový úsek („timesharing“), konkrétně ubytovací zařízení v rekreačních střediscích nacházejících se v těchto dvou členských státech (dále jen „práva užívat nemovitost na časový úsek“). Společnost MRL používá tytéž smluvní dokumenty ve Spojeném království a ve Španělsku.

- 8 Ode dne 3. října 2003 uvádí společnost MRL na trh nový produkt, kterým je „opční“ program nazvaný „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (opce pro hotely a rekreační střediska Macdonald, dále jen „opční program“). Cílem vytvoření tohoto programu bylo zajistit lepší využití neprodaných práv užívat nemovitost na časový úsek a nabídnout zákazníkům společnosti MRL větší flexibilitu ohledně možností ubytování v rekreačních střediscích této společnosti, zvláště pokud jde o výběr ubytovacího zařízení a dobu užívání.
- 9 K provedení opčního programu založila společnost MRL klub nazvaný rovněž „Options by Macdonald Hotels and Resorts“ (dále jen „Klub“). Jedná se o neziskovou organizaci, která nemá právní subjektivitu a řídí se psanými stanovami (dále jen „stanovy“). Podle těchto stanov je hlavním cílem Klubu „zajistit členům právo rezervovat si rekreační ubytování a další vedlejší výhody na určitá časová období v roce po níže stanovenou dobu 30 let v rámci [opčního programu] definovaného v těchto stanovách“.
- 10 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že hlavní znaky uvedených stanov a souvisejících smluv lze popsat následovně:
- Klub byl založen na dobu 30 let, a to od 3. října 2003 do 2. října 2033.
 - Společnost MRL je zakládajícím členem a má oprávnění a povinnost řídit činnost klubu a jeho záležitosti, spravovat opční program a přijímat veškerá opatření, která bude v tomto směru považovat za nezbytná.

- Společnost MRL jmenovala jakožto zakládající člen správce, na nějž převedla svá práva a nároky na veškerá práva užívat nemovitost na časový úsek týkající se jejího souboru ubytovacích zařízení, která podléhají systému užívání na časový úsek. Podle stanov připadla společnosti MRL „práva na přidělení bodů“ vztahující se k těmto ubytovacím zařízením. Společnost MRL může tato práva převést na řadové členy.

- Zákazníci společnosti MRL, kteří projeví zájem o členství v opčním programu a splňují podmínky členství, se stanou řadovými členy Klubu. Tito členové získají „práva na přidělení bodů“ buď v rámci převodu ze strany společnosti MRL, nebo uložením práv užívat nemovitost na pevně stanovené týdenní časové úseky u správce.

- Společnost MRL přiřazuje všem týdenním časovým úsekům, které jsou členům k dispozici, určitou hodnotu. Tato hodnota je vyjádřena určitým počtem bodů, který se stanoví podle umístění, úrovně a druhu ubytování a podle období v dotyčném roce. Členové získávají každý rok určitý počet bodů odpovídající jejich právům na přidělení takových bodů. Své body mohou v průběhu daného roku přeměnit na právo na ubytování v určeném ubytovacím zařízení po stanovenou dobu, podle výběru v rozsahu svých bodů a dostupných týdenních časových úseků. Výraz „práva na přidělení bodů“ tedy označuje právo členů na každoroční získání určitého počtu bodů, které jim umožní využít práva na ubytování v daném roce.

- Získání členství v opčním programu nepodléhá zaplacení vstupního poplatku, ale nový řadový člen, který požádá o vstup do opčního programu, musí získat „práva na přidělení bodů“ dvěma možnými způsoby. Buď získá taková práva od společnosti MRL, v současné době v ceně 2,50 GBP za jednotku, s výjimkou propagačních slev. K takovému nabytí dochází v rámci „smlouvy o koupi bodů“ uzavřené

mezi novým členem a společností MRL. Nebo získá „práva na přidělení bodů“ výměnou za to, že práva užívat nemovitost na časový úsek, která dříve získal od společnosti MRL, uloží u správce a uhradí „poplatek za rozšíření práv“.

- Tento druhý způsob může mít dvě odlišné podoby. Zaprvé osoba, která již získala od společnosti MRL práva užívat nemovitost na časový úsek, může ubytování, kterého se týkají její práva, vložit uzavřením „smlouvy o rozšíření práv“ se společností MRL do opčního programu, a získat tak „práva na přidělení bodů“ odpovídající uvedeným právům užívat nemovitost. Zadruhé osoba, která nemá práva užívat nemovitost na časový úsek, může se společností MRL uzavřít „smlouvu o zpětném prodeji a o rozšíření práv“, na jejímž základě získá taková práva a současně je vloží do opčního programu. Členové, kteří již uzavřeli některou z uvedených smluv, se označují jako „členové s rozšířenými právy“. Takový člen si ponechává právo, vykonatelné během prvních dvou měsíců každého roku, využít práv užívat nemovitost na časový úsek, která vložil do opčního programu během dotyčného roku. V opačném případě získá počet bodů, které může použít k získání jiného, rovnocenného ubytování v rámci opčního programu. V rozsahu, v němž člen s rozšířenými právy uložil svá práva užívat nemovitost na časový úsek u správce, mohou být tato práva využita jinými členy, kteří mohou použít své body k získání ubytování v dotyčném ubytovacím zařízení během týdnů, kterým tato práva užívat odpovídají.
- Řadoví členové se zavazují platit roční poplatky za správu odpovídající jejich „právům na přidělení bodů“ a manipulační poplatky za rezervaci ubytování v případě, že body použijí. Platby se hradí společnosti MRL ve Skotsku.
- Řadoví členové mohou kdykoli získat od společnosti MRL další „práva na přidělení bodů“.

- Společnost MRL může svým členům umožnit výměnu jejich bodů za ubytování v hotelech, které provozuje, nebo za jiné služby. Společnost MRL tak svým členům nabídla možnost požádat, a to až s desetiměsíčním předstihem, o výměnu bodů za ubytování na dobu tří, čtyř nebo sedmi nocí v jednom z více než 70 hotelů za podmínky jejich dostupnosti. Počet bodů nezbytných k takové rezervaci se liší v závislosti na konkrétní klasifikaci dotyčných hotelů. Potvrzením rezervace vzniká společnosti MRL povinnost k úhradě nákladů na ubytování vůči příslušnému hotelu.

- Členové si mohou ponechat body nevyužité v průběhu jednoho roku, aby je použili v následujícím roce. Ponechány mohou být všechny body, na které mají nárok, je-li žádost podána nejpozději devět měsíců před koncem daného roku, a až 50 % těchto bodů, je-li žádost podána v rozmezí od devíti do tří měsíců před koncem daného roku.

- Členové si však mohou nejpozději tři měsíce před koncem roku také vypůjčit body, na které budou mít nárok v následujícím roce, aby mohli provést rezervaci, k níž je zapotřebí vyššího počtu bodů, než který získali za daný rok, a to zaplacením předpokládaných poplatků za správu za příští rok v okamžiku, kdy provádí tuto rezervaci.

- Společnost MRL může zajistit, aby členové Klubu měli přístup k jinému programu výměny práv užívat nemovitost na časový úsek (tedy programu organizovanému třetí osobou). Společnost MRL tak navázala partnerství s jedním programem, nazvaným „Interval International“, takže vstupem do opčního programu získávají členové bez dalších poplatků dvouleté členství v uvedeném programu Interval International. Po skončení tohoto období mohou členové i nadále zůstat členy Interval International, a to na základě zvláštní dohody a na své náklady. Toto doplňkové členství opravňuje členy opčního programu k výměně týdenních časových úseků zahrnutých v tomto programu, na něž přeměnili své body v daném roce, za ubytování, které dali k dispozici jiní členové programu Interval International.

Společnost MRL je oprávněna ukončit nebo změnit účast, kterou dříve zajistila v jiném programu výměny práv užívat nemovitost na časový úsek.

- Společnost MRL je oprávněna kdykoli vyjmout z opčního programu jakékoli týdenní časové úseky, které odpovídají právům užívat nemovitost na časový úsek uloženým u správce. Společnost MRL je však povinna zajistit, aby byla vždy k dispozici dostatečná ubytovací kapacita k uspokojení všech „práv na přidělení bodů“, která přísluší této společnosti a řadovým členům. Společnost MRL je rovněž oprávněna určit a změnit bodové pořadí ubytovacích zařízení a změnit nominální hodnotu bodů a „práv na přidělení bodů“ zvýšením či snížením jejich počtu ve stejném poměru, avšak při zachování jejich hodnoty.

Řízení před vnitrostátními orgány

- 11 Spor v původním řízení se týká náležité kvalifikace některých služeb, které poskytuje společnost MRL v rámci svých činností převodu práv užívat nemovitost na časový úsek, pro účely DPH. Sporné je rovněž místo poskytování těchto služeb.
- 12 Základem tohoto sporu je rozhodnutí Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs přijaté v březnu 2004, podle kterého převod „práv na přidělení bodů“ ze strany společnosti MRL představuje zdanitelné poskytování výhod plynoucích z členství v klubu a místem tohoto poskytování je Spojené království.

- 13 Společnost MRL podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k VAT and Duties Tribunal v Edinburgu, jenž tuto žalobu rozhodnutím ze dne 16. června 2006 zamítl.
- 14 Court of Session (Scotland), který projednává odvolání proti tomuto rozhodnutí ze dne 16. června 2006, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Pokud odvolatelka v souladu se stanovami [Klubu] a souvisejícími smlouvami poskytuje služby, které spočívají v poskytování smluvních práv („práv na přidělení bodů“), na jejichž základě může kupující získat body, které může každoročně přeměnit na právo obývat a užívat ubytovací zařízení na časový úsek v rekreačních střediscích odvolatelky, je třeba takové služby považovat za pacht nebo nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice [...] [nebo za] poskytnutí členství v klubu nebo [musí být považovány] [ještě] za něco jiného?

2) Mohou mít následující skutečnosti vliv na odpověď na první otázku:

[–] v některých případech jsou smluvní práva nabývána výměnou za to, že zákazník uloží u společnosti MRL již existující práva na ubytování [na časový úsek] [...] v ubytovacích zařízeních [...] nacházejících se na určitém místě, a to po dobu jednoho či více pevně stanovených týdenních časových úseků;

[–] zákazník se může v kterémkoli roce rozhodnout, že všechny body nebo jejich část, na které má nárok za dotčený rok, nepřemění na práva na ubytování, a zvolit navýšení počtu bodů, na které má nárok v následujícím roce, nebo – s výhradou smluvních podmínek použitelných v [rámci] [opčního]

programu – zvýšit počet bodů, které může využít v průběhu tohoto roku tím, že si ‚vypůjčí‘ body [...], které mu budou náležet v následujícím roce;

- [–] ubytovací zařízení, v nichž se zákazník může ubytovat poté, co použije své body, se v době od nabytí ‚práv na přidělení bodů‘ do okamžiku, kdy zákazník body použije, mohou změnit;

 - [–] počet bodů, na něž má zákazník každý rok nárok, může být poskytovatelem služeb upraven v souladu se smluvními podmínkami [opčního] programu;

 - [–] odvolatelka může příležitostně zajistit osobám, které jsou majiteli ‚práv na přidělení bodů‘, možnost přístupu k [jinému] programu výměny práv k užívání nemovitosti na časový úsek;

 - [–] odvolatelka může příležitostně zajistit osobám, které jsou majiteli ‚práv na přidělení bodů‘, možnost výměny jejich bodů za ubytování v hotelích provozovaných odvolatelkou nebo za jiné výhody poskytované odvolatelkou?
- 3) a) Jestliže osoba povinná k dani poskytuje [...] služby popsané v prvních dvou otázkách, jedná se o ‚služby vztahující se k nemovitosti‘ ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice [...] [?]

- b) [V případě kladné odpovědi], jak má být určeno místo poskytování služeb v případě, že členové [uvedeného klubu] mohou vykonat svá smluvní práva využitím ubytování na časový úsek ve více než jednom členském státě a v době poskytování služeb není známo, jaké ubytování bude takto využito?“

K předběžným otázkám

- ¹⁵ Svými otázkami, které je třeba přezkoumat společně, předkládající soud v podstatě žádá o upřesnění kvalifikace takových poskytování služeb, jako jsou poskytování dotčená v původním řízení, jakož i místa, kde jsou tato poskytování uskutečňována, a dále se táže, zda se na tato poskytování použije odchylný režim stanovený v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice.

Ke kvalifikaci a k místu poskytnutí služby

- ¹⁶ Je třeba připomenout, že podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“. V této souvislosti již Soudní dvůr rozhodl, že služby jsou poskytovány „za protiplnění“ ve smyslu tohoto ustanovení, a tudíž jsou zdanitelné, pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli uvedené služby představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (viz rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, Recueil, s. I-743, bod 14; ze dne 14. července 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96,

Recueil, s. I-4387, bod 26, a ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, s. I-3293, bod 39).

- 17 Plnění charakteristické pro typ služby, který je předmětem smlouvy dotčené v původním řízení, spočívá v poskytování smluvních práv nazvaných „práva na přidělení bodů“, na jejichž základě může smluvní partner získat body, které může každoročně použít k získání práva krátkodobě obývat ubytovací zařízení v rekreačních střediscích poskytovatele služby nebo k získání ubytování v hotelu nebo jiných služeb, které nejsou upřesněny ve smluvních dokumentech.
- 18 Za těchto podmínek je třeba přezkoumat prvky uvedené smlouvy tak, aby bylo určeno, jaké služby byly poskytnuty za odměnu, kterou dostává poskytovatel. V tomto ohledu je třeba uplatnit metodu, kterou generální advokátka použila v bodě 52 svého stanoviska, a určit tak nejprve jednotlivé formy odměny stanovené touto smlouvou.
- 19 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v rámci opčního programu se zákazník může stát držitelem „práv na přidělení bodů“ buď tím, že je získá od společnosti MRL zaplacením kupní ceny, nebo tím, že uloží práva užívat nemovitost na pevně stanovené týdenní časové úseky u správce a zaplatí „poplatek za rozšíření práv“.
- 20 Ve druhém případě může „práva na přidělení bodů“ získat osoba, která je již držitelem práv užívat nemovitost na časový úsek, jež svá práva převede do opčního programu v rámci „smlouvy o rozšíření práv“ uzavřené se společností MRL. Od okamžiku, kdy

tato osoba získá práva v opčním programu, v zásadě ztrácí spojitost s konkrétními právy užívat nemovitost na časový úsek, jež umožnila toto nabytí.

- 21 Tento charakteristický rys zajisté odlišuje opční program od systému dotčeného ve věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 3. září 2009, RCI Europe (C-37/08, Sb. rozh. s. I-7533), na který odkazuje společnost MRL. Přístup k opčnímu programu společnosti MRL se totiž získává prostým nabytím bodů, a právě tyto body mohou být následně přeměněny na služby poskytované společností MRL v rámci téhož programu. Body, na které může mít nárok každý majitel „práv na přidělení bodů“, tak odrážejí hodnotu pobytu v daném ubytovacím zařízení nebo jiných služeb poskytovaných společností MRL a představují svým způsobem platební prostředek, který zákazníci používají zejména k zaplacení získání práva krátkodobého užívání ubytovacího zařízení. Naproti tomu systém dotčený ve věci, v níž byl vydán uvedený rozsudek RCI Europe, byl pouhým systémem výměny práv užívat nemovitost na časový úsek.
- 22 Toto rozlišení však nevylučuje, aby bylo použito stejné kritérium posouzení, tedy kritérium spočívající v konečném úmyslu, se kterým členové zaplatili za přijaté služby (výše uvedený rozsudek RCI Europe, bod 29).
- 23 Při použití tohoto kritéria v systému, ve kterém formálně nedochází k výměně práv užívat nemovitost na časový úsek, jako je systém dotčený v původním řízení, se přitom zdá, že k nabytí „práv na přidělení bodů“ v rámci opčního programu dochází s úmyslem přeměnit tato práva na služby nabízené v rámci tohoto programu.

- ²⁴ Jak uvedla generální advokátka v bodě 74 svého stanoviska, zákazník totiž neuzavírá původní smlouvu s úmyslem sbírat body, ale za účelem krátkodobě užívat ubytovací zařízení nebo získat jiné služby, které si následně vybere. Koupě „práv na přidělení bodů“ není tedy sama o sobě pro zákazníka cílem. Nabytí takových práv, jakož i použití bodů, je třeba spíše považovat za předběžné činnosti uskutečněné k tomu, aby bylo možné uplatnit nárok na krátkodobé užívání ubytovacího zařízení, na ubytování v hotelu nebo jinou službu.
- ²⁵ Osoba kupující „práva na přidělení bodů“ tedy získá stanovené protiplnění za svoji první platbu v konečném okamžiku tohoto použití.
- ²⁶ Z judikatury Soudního dvora přitom vyplývá, že základ daně při poskytování služeb tvoří vše, co je přijato jako protiplnění za poskytnutou službu, a služba je zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. března 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Recueil, s. 1443, body 11 a 12, jakož i výše uvedený rozsudek *Tolsma*, bod 14).
- ²⁷ Zdá se tedy, že v takovém systému, jako je opční program, je skutečným plněním, pro které jsou „práva na přidělení bodů“ nabývána, služba spočívající v tom, že jsou účastníkům tohoto programu poskytnuta různá možná protiplnění, která lze získat díky bodům vyplývajícím z těchto práv. Před použitím těchto bodů není totiž služba plně poskytnuta.

- 28 Z toho plyne, že se v případech, kdy služba spočívá v ubytování v hotelu nebo v právu krátkodobě užívat ubytovacího zařízení, spojitost mezi poskytnutou službou a proti-plněním zaplaceným zákazníkem, které představují body vyplývající z dříve nabytých práv, vytváří v okamžiku přeměny bodů na konkrétní služby.
- 29 Pokud jde o takový systém, jako je systém dotčený v původním řízení, je třeba krom toho konstatovat, že v okamžiku nabytí „práv na přidělení bodů“ nemůže zákazník přesně znát ubytovací zařízení nebo jiné služby dostupné v daném roce ani bodovou hodnotu pobytu v těchto ubytovacích zařízeních nebo těchto služeb. Dále bodové zařazení dostupných ubytovacích zařízení a služeb provádí společnost MRL, takže výběr zákazníka je od počátku omezený na ubytovací zařízení nebo služby, které jsou pro něj dostupné vzhledem k počtu bodů, které má k dispozici.
- 30 Za těchto podmínek nejsou základní předpoklady vzniku daňové povinnosti k DPH splněny v okamžiku počátečního nabytí takových práv, jako jsou „práva na přidělení bodů“, což vylučuje použití čl. 10 odst. 2 druhého pododstavce šesté směrnice.
- 31 Jak přitom vyplývá z rozsudku ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, Sb. rozh. s. I-1685), aby vznikla daňová povinnost k DPH, je třeba, aby byly známy veškeré relevantní znaky uskutečnění zdanitelného plnění, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, a tedy aby především byly zboží či služby přesně vymezeny. DPH tak nemohou podléhat zálohy zaplacené za dodání zboží nebo poskytnutí služeb, které ještě nejsou jasné identifikovány (výše uvedený rozsudek BUPA Hospitals a Goldsborough Developments, bod 50).

- 32 Vzhledem k tomu, že skutečná služba je poskytnuta až v okamžiku, kdy zákazník použije body vyplývající z „práv na přidělení bodů“, která předtím získal, zdanitelné plnění se podle čl. 10 odst. 2 prvního pododstavce šesté směrnice uskuteční a daňová povinnost vznikne až v tomto okamžiku.
- 33 Z toho plyne, že režim DPH, který se uplatní na plnění podle druhu poskytnuté služby, je možné v takovém systému určit teprve tehdy, když zákazník přemění body vyplývající z dříve nabytých práv na krátkodobé užívání ubytovacího zařízení, na ubytování v hotelu nebo na jinou službu. Místem poskytnutí služby je tudíž zejména místo, kde se nachází ubytovací zařízení nebo hotel, v nichž má zákazník právo po použití svých bodů pobývat.
- 34 Je pravda, jak uvedla generální advokátka v bodech 79 až 86 svého stanoviska, že z použití této zásady mohou vyplývat takové obtíže, jako jsou nezbytnost přepočítat, pro každé použití bodů, body použité zákazníkem na peněžní hodnotu odpovídající hodnotě „práv na přidělení bodů“, problémy spojené s neurčitým koeficientem pro přepočítání „práv na přidělení bodů“ na body, nezdanění příjmů během potenciálně dlouhého období, problémy spojené s různými sazbami DPH pro nabytí „práv na přidělení bodů“ a pro použití odpovídajících bodů, a s možností, že zákazník nepoužije své body.
- 35 Nicméně takové obtíže nemohou odůvodnit přijetí takového řešení, jaké navrhuje společnost MRL, podle kterého je místo poskytnutí služby určeno použitím metody paušálního rozložení, založené na souboru ubytovacích zařízení dostupných v okamžiku nabytí „práv na přidělení bodů“.

- 36 Použití takovéto metody by také vyvolalo obtíže ve více směrech a zahrnovalo navíc nebezpečí zneužití, jelikož by osoba povinná k dani mohla do uvedeného souboru zahrnout ubytovací zařízení údajně dostupná, ale nevyužívaná, nacházející se ve státech, které nepodléhají daňové kontrole ze strany Evropské unie.
- 37 Krom toho takový způsob rozložení nemá žádný výslovný právní základ v šesté směrnici. Jeho jediným odůvodněním by mohlo ve skutečnosti být zjednodušení administrativní práce vyžadované od společnosti MRL za účelem splnění jejích povinností vůči daňovým orgánům.
- 38 V této souvislosti je třeba připomenout, že takový podnik, jako je společnost MRL, má jakožto osoba povinná k DPH v souladu s kapitolou XIII šesté směrnice určité povinnosti, včetně povinnosti stanovené v čl. 22 odst. 2 této směrnice „vést účetnictví dostatečně podrobné k tomu, aby finančním orgánům umožnilo uplatnit a prověřit DPH“.
- 39 Za účelem splnění této povinnosti takovému podniku tedy přísluší, aby předložil účetnictví umožňující určit dostatečně transparentním způsobem základ daně, což je nezbytné pro fungování společného systému DPH.
- 40 Je třeba dodat, že členské státy nejsou vůči případné nespolupráci ze strany osob povinných k dani bezbranné. Zásada společného systému DPH totiž nebrání tomu, aby byla zavedena opatření, která sankcionují nesrovnalosti, ke kterým došlo při deklarování dlužných částek daně. Naopak čl. 22 odst. 8 šesté směrnice uvádí, že členské státy mohou ukládat další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému uložení

a výběru daně (rozsudek ze dne 15. ledna 2009, K-1, C-502/07, Sb. rozh. s. I-161, bod 20).

- ⁴¹ Konečně je třeba uvést, že podle čl. 80 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) mohou členské státy za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem přijmout v určitých případech opatření, aby při poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena služby.
- ⁴² Vzhledem ke všem těmto skutečnostem je třeba mít za to, že poskytování služeb takovým subjektem, jako je společnost MRL, v rámci takového systému, jako je opční program, musí být kvalifikována v okamžiku, kdy zákazník účastníci se takového systému přeměnění původně nabytá práva na službu nabízenou tímto subjektem. Jsou-li tato práva přeměněna na ubytování v hotelu nebo na právo krátkodobě užívat ubytovací zařízení, tato poskytování představují poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, která jsou uskutečňována v místě, kde se nachází tento hotel nebo toto ubytovací zařízení.

K možnosti osvobození od daně podle čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice

- ⁴³ Pokud jde o převod takových práv, jako jsou „práva na přidělení bodů“ dotčená v původním řízení, v rozsahu, v němž mohou být použita k získání ubytování v hotelech, je třeba uvést, že osvobození od daně upravené v čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice

je výslovně vyloučeno bodem 1 tohoto ustanovení, co se týče poskytování ubytování v rámci hotelnictví.

- 44 Naproti tomu slouží-li taková práva k získání krátkodobého užívání ubytovacího zařízení, je třeba určit, zda převod těchto práv musí být kvalifikován jako „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu uvedeného čl. 13 části B písm. b) a zda se použijí výjimky z odchylného režimu stanoveného tímto ustanovením.
- 45 Úvodem je třeba připomenout, že je třeba výrazy použité k vymezení osvobození od daně uvedených v článku 13 šesté směrnice vykládat striktně, jelikož tato osvobození od daně představují výjimky z obecné zásady, podle které je DPH vybírána z každého úplatného poskytnutí služeb, které uskutečnila osoba povinná k dani (viz zejména rozsudky ze dne 3. března 2005, *Arthur Andersen*, C-472/03, Sb. rozh. s. I-1719, bod 24; ze dne 9. března 2006, *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Sb. rozh. s. I-1385, bod 13, a ze dne 13. července 2006, *United Utilities*, C-89/05, Sb. rozh. s. I-6813, bod 21).
- 46 Podle ustálené judikatury je základním znakem pojmu „nájem nemovitého majetku“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice skutečnost, že se na smluvního partnera převede za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 4. října 2001, *„Goed Wonen“*, C-326/99, Recueil, s. I-6831, bod 55; ze dne 9. října 2001, *Cantor Fitzgerald International*, C-108/99, Recueil, s. I-7257, bod 21, a ze dne 12. června 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01, Recueil, s. I-5965, bod 25). Při posuzování, zda určitá smlouva tuto definici splňuje, je třeba přihlídnout ke všem znakům daného úkonu, jakož i k okolnostem, za nichž probíhá. Rozhodujícím prvkem je v tomto ohledu objektivní povaha dotčeného

úkonu, a to nezávisle na tom, jak strany tento úkon kvalifikovaly (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Cantor Fitzgerald International, bod 33).

- ⁴⁷ V takovém kontextu, jako je kontext ve věci v původním řízení, splňuje právo krátkodobě užívat ubytovací zařízení získané výměnou za původně nabytá práva podmínky nájmu, jelikož má vlastnosti odpovídající pojmu „nájem“ ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice. Z poznatků poskytnutých předkládajícím soudem totiž vyplývá, že jakmile člen přeměnil své body na takové právo, má výsadní právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu tohoto výsadního práva na konkrétní období.
- ⁴⁸ Jak uvedla generální advokátka v bodě 106 svého stanoviska, krom toho v rámci takového systému, jako je systém dotčený v původním řízení, nabývá zákazník „práva na přidělení bodů“ za tím účelem, aby nakonec získal právo krátkodobě užívat rekreační zařízení. Pro účely kvalifikace převodu takového práva užívání jako „nájmu“ je tedy nepodstatné, zda zvláštní charakteristiky dotčené nemovitosti nejsou případně dostatečně známy, protože podmínky užívání jsou smluvním stranám každopádně známy.
- ⁴⁹ Pokud jde o výjimku uvedenou v bodě 1 tohoto ustanovení, týká se kromě ubytování v rámci hotelnictví, poskytování ubytování v jiných odvětvích s podobnou funkcí, přičemž podle druhého pododstavce uvedeného čl. 13 části B písm. b) mohou členské státy stanovit další vynětí z oblasti působnosti osvobození od daně v uvedeném písmeně b).

- 50 Jak Soudní dvůr uvedl v rozsudku ze dne 12. února 1998, Blasi (C-346/95, Recueil, s. I-481, body 20 až 22), musí být výraz „odvětví s podobnou funkcí“ vykládán široce, jelikož jeho cílem je zaručit, aby poskytování dočasného ubytování shodná se službami poskytovanými v hotelnictví, která jsou s těmito službami v potenciální hospodářské soutěži, byla zdaněna. Členské státy mají prostor pro uvážení při definování poskytování ubytování, které má být zdaněno jakožto odchylka od osvobození pachtu a nájmu nemovitého majetku podle čl. 13 části B písm. b) bodu 1 šesté směrnice. Členským státům proto přísluší zavést při provedení tohoto ustanovení kritéria, která budou považovat za vhodná pro účely odlišení mezi zdanitelnými plněními a plněními nezdanitelnými, tedy pachtem a nájmem nemovitého majetku.
- 51 Z výše uvedených úvah vyplývá, že čl. 13 část B písm. b) šesté směrnice nebrání členskému státu, aby uplatnil DPH na úplatný převod práv krátkodobého užívání ubytovacích zařízení, jejichž majiteli jsou třetí osoby.
- 52 Vzhledem ke všem těmto skutečnostem je třeba mít za to, že pokud zákazník v takovém systému, jako je „opční program“, přemění původně nabytá práva na právo krátkodobě užívat ubytovacího zařízení, představuje dotyčné poskytnutí služeb nájmem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice [kterému odpovídá nyní čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112]. Toto ustanovení však nebrání členským státům, aby tuto službu z osvobození od daně vyloučily.
- 53 Na položené otázky je tedy třeba odpovědět tak, že poskytování služeb takovým subjektem, jako je odvolatelka v původním řízení, v rámci takového systému, jako je „opční“ program dotčený v původním řízení, musí být kvalifikována v okamžiku, kdy zákazník účastní se takového systému přemění původně nabytá práva na službu nabízenou tímto subjektem. Jsou-li tato práva přeměněna na ubytování v hotelu nebo

na právo krátkodobě užívat ubytovací zařízení, tato poskytování představují poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, která jsou uskutečňována v místě, kde se nachází tento hotel nebo toto ubytovací zařízení.

- ⁵⁴ V takovém systému, jako je „opční“ program dotčený v původním řízení, pokud zákazník přemění původně nabytá práva na právo krátkodobě užívat ubytovací zařízení, představuje dotyčné poskytnutí služeb nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice, kterému odpovídá nynější čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112. Toto ustanovení však nebrání členským státům, aby tuto službu z osvobození od daně vyloučily.

K nákladům řízení

- ⁵⁵ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

- 1) Poskytování služeb takovým subjektem, jako je odvolatelka v původním řízení, v rámci takového systému, jako je „opční“ program dotčený v původním řízení, musí být kvalifikována v okamžiku, kdy zákazník účastníci se**

takového systému přemění původně nabytá práva na službu nabízenou tímto subjektem. Jsou-li tato práva přeměněna na ubytování v hotelu nebo na právo krátkodobě užívat ubytovací zařízení, tato poskytování představují poskytování služeb vztahujících se k nemovitosti ve smyslu čl. 9 odst. 2 písm. a) šesté 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, ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001, která jsou uskutečňována v místě, kde se nachází tento hotel nebo toto ubytovací zařízení.

- 2) Pokud zákazník v takovém systému, jako je „opční“ program dotčený v původním řízení, přemění původně nabytá práva na právo krátkodobě užívat ubytovací zařízení, představuje dotyčné poskytnutí služeb nájem nemovitého majetku ve smyslu čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 2001/115 [kterému odpovídá nyní čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty]. Toto ustanovení však nebrání členským státům, aby tuto službu z osvobození od daně vyloučily.**

Podpisy.