

Vec C-37/08

RCI Europe

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný VAT and Duties Tribunal, London)

„Šiesta smernica o DPH – Miesto daňovej povinnosti – Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom – Poskytovanie služieb spočívajúcich v uvažovaní výmeny práv na užívanie rekreačných nehnuteľností medzi držiteľmi týchto práv“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Poskytovanie služieb – Určenie miesta daňovej povinnosti – Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom

[Smernica Rady 77/388, článok 9 ods. 2 písm. a)]

Článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu sa má vykladať v tom zmysle, že miestom poskytovania služieb združením, ktorého členosť spočíva v tom, že medzi svojimi členmi organizuje výmenu ich práv na časovo obmedzené užívanie rekreačných nehnuteľností určených na bývanie, za čo toto združenie ako protihodnotu vyberá od svojich členov poplatky za zápis, ročné členské príspevky, ako aj poplatky za výmenu, je miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, na ktorú má dotknutý člen právo na časovo obmedzené užívanie.

Je totiž ťažké určiť vzťah medzi združením organizujúcim výmenu a jeho členmi bez zohľadnenia účelu tohto vzťahu. Okrem toho práva na časovo obmedzené užívanie predstavujú práva k nehnuteľnému majetku a ich postúpenie výmenou za užívanie obdobných práv predstavuje transakciu súvisiacu s nehnuteľným majetkom. Majiteľ, ktorý si želá vymeniť svoje právo na časovo obmedzené užívanie za právo inej osoby, nenadviaže kontakt priamo s touto osobou, ale so združením organizujúcim výmenu. Tento systém odlišuje od obyčajného prenájmu prostredníctvom bežnej cestovnej kancelárie skutočnosť, že v rámci tohto systému dotknutá osoba neplatí za dovolenkové služby, ale za službu poskytnutú uvedeným združením na uvažovanie výmeny jej práva týkajúceho sa určitej nehnuteľnosti. Z toho vyplýva, že nehnuteľnosť, s ktorou súvisí poskytovanie služieb združeniu, je nehnuteľnosť, ktorej majiteľ požadujúci výmenu, je držiteľom svojho práva. Okrem toho logika, na ktorej sú založené ustanovenia týkajúce sa miesta poskytnutia služby obsiahnuté v článku 9 šiestej smernice, si vyžaduje, že zdanenie sa má vykonať podľa možnosti v mieste spotreby tovaru a služieb. V rámci organizácie výmeny práv na časovo obmedzené užívanie rekreačných nehnuteľností však nedochádza ku spotrebe služieb v mieste usadenia výmennej organizácie, ale v mieste, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, na ktorý sa vzťahuje uvedené právo na užívanie, ktoré je predmetom výmennej služby. Čo sa týka poplatkov za zápis, ročných príspevkov a poplatkov za výmenu, touto nehnuteľnosťou je tá nehnuteľnosť, na ktorú má dotknutý člen práva na časovo obmedzené užívanie, ktoré dáva k dispozícii v systéme výmeny.

(pozri body 37 – 39, 41, 43 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 3. septembra 2009 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Miesto daňovej povinnosti – Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom – Poskytovanie služieb spočívajúcich v uľahčení výmeny práv na užívanie rekreačných nehnuteľností medzi držiteľmi týchto práv“

Vo veci C-37/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, London (Spojené kráľovstvo) z 9. januára 2008 a doručený Súdnemu dvoru 31. januára 2008, ktorý súvisí s konaním:

RCI Europe

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (spravodajca) a E. Levits,

generálna advokátka: V. Trstenjak,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 19. februára 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- RCI Europe, v zastúpení: H. Foster, solicitor, ako aj M. Hall a M. Angiolini, barristers,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: Z. Bryanston-Cross, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,
- grécka vláda, v zastúpení: S. Spyropoulos a I. Bakopoulos, S. Alexandriou a V. Karra, splnomocnení zástupcovia,
- španielska vláda, v zastúpení: B. Plaza Cruz, splnomocnená zástupkyňa,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 2. apríla 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) prebratého do článku 45 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi RCI Europe a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“) týkajúceho sa dodatočného výberu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

Právny rámec

3 Článok 9 ods. 1 a 2 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

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

2. Ale:

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

...“

4 Článok 26 ods. 1 a 2 šiestej smernice znie takto:

„1. Členské štáty aplikujú daň z pridanej hodnoty pri operáciách agentov cestovných kancelárií v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie [členské štáty uplatnia daň z pridanej hodnoty na plnenia cestovných kancelárií v súlade s ustanoveniami tohto článku, pokiaľ cestovná kancelária – *neoficiálny preklad*] obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby [iného platiteľa dane – *neoficiálny preklad*]. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí [na cestovné kancelárie, ktoré – *neoficiálny preklad*] konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c). V tomto článku sa pod agentom cestovnej kancelárie [pod cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] rozumie aj usporiadateľ zájazdov.

2. Všetky plnenia vykonávané agentom cestovnej kancelárie súvisiace so zájazdom sa považujú za jednotlivé služby poskytované agentom cestovnej kancelárie turistovi. Tieto budú

zda?ova? v ?lenskom štáte, v ktorom má cestovný agent zradenú svoju kanceláriu alebo kde má dohodnuté miesto odkia? poskytuje svoje služby. Zdanite?ná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu ?lánku 22 (3) b), v súvislosti s takouto službou bude predstavova? agentovu maržu, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou, ktorú platí turista, bez dane z pridanej hodnoty a reálnymi nákladmi cestovného agenta za dodávky služieb poskytovaných inou zdanite?nou osobou, kde tieto plnenia slúžia v prospech turistu. [Plnenia uskuto?nené cestovnou kanceláriou na uskuto?nenie cesty sa považujú za poskytnutie jednej služby cestovnej kancelárie zákazníkovi. Táto služba sa zdaní v ?lenskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti alebo stálu prevádzkare?, odkia? služby poskytla. Za základ dane a cenu bez dane z pridanej hodnoty v zmysle ?lánku 22 (3) b) v súvislosti s takouto službou sa považuje prirážka cestovnej kancelárie, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou bez dane z pridanej hodnoty, ktorú zaplatí zákazník a skuto?nými nákladmi vynaloženými cestovnou kanceláriou za dodávky tovarov a služieb inými platite?mi dane, ak tieto plnenia priamo slúžia v prospech zákazníka – *neoficiálny preklad*].“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

?innos? RCI Europe

- 5 RCI Europe bol založený v Spojenom krá?ovstve 29. novembra 1973. Jeho ?innos? spo?íva v tom, že medzi svojimi ?lenmi umož?uje a organizuje výmenu ich práv na ?asovo obmedzené užívanie rekrea?ných nehnute?ností ur?ených na bývanie nachádzajúcich sa mimo územia tohto ?lenského štátu.
- 6 RCI Europe prevádzkuje program na výmenu práv na ?asovo obmedzené užívanie nehnute?ností týždenného typu nazývaný „RCI Weeks“, ktorý sa vyzna?uje charakteristickými znakmi uvedenými nižšie.
- 7 Developerom rekrea?ných objektov sa ponúka možnos? pripoji? sa k programu ako „pri?lenené subjekty“. Jednotliví držitelia práv na ?asovo obmedzené užívanie v rekrea?nom objekte môžu požiada? o ?lenstvo v RCI Weeks.
- 8 Vstup do uvedeného programu RCI Weeks umož?uje ?lenom vloži? ich vlastné práva na rekrea?né užívanie, ktoré majú k nehnute?nostiam v ?asovo obmedzenom užívaní, do fondu ubytovania v ?asovo obmedzenom užívaní (?alej len „Weeks Pool“) a získa? práva na užívanie vložené ostatnými ?lenmi. V rámci toho majú ?lenovia kontakt iba s RCI Europe. Vloženie práv na rekrea?né užívanie do Weeks Pool nemá za následok prevod práv k nehnute?nosti, na ktorú sa tieto práva na užívanie vz?ahujú, na RCI Europe. Naopak, pôvodný držite? práva na ?asovo obmedzené užívanie si toto právo zachováva po?as celého procesu.
- 9 ?lenovia programu RCI Weeks platia poplatky za zápis, ktoré sa vz?ahujú na obdobie 1 až 5 rokov, ako aj ro?né ?lenské príspevky. Navyše musia plati? poplatok za výmenu a to v okamihu podania žiadosti o výmenu. RCI Europe ú?tuje tieto poplatky za výmenu ako vratnú zálohu. V prípade, ke? nemôže nájs? v rámci Weeks Pool ponuku na výmenu vhodnú pre ?lena, prizná mu dobropis zapo?ítate?ný na budúcu výmenu alebo mu zálohu na jeho žiados? vráti.
- 10 RCI Europe môže dop??a? Weeks Pool odkúpením nehnute?ností ur?ených na bývanie od tretích osôb alebo poskytnutím ?alších týžd?ov ubytovania navyše zo strany developera. Na základe úhrady poplatku za výmenu môžu ?lenovia požiada? aj o výmenu za ubytovanie vyplývajúce z takýchto dodato?ných ponúk.

Konanie pred vnútroštátnymi da?ovými orgánmi

11 Sídlo RCI Europe sa nachádza v Spojenom kráľovstve. Veľkú časť jeho členov tvoria štátni príslušníci tohto členského štátu. Naopak, veľká časť nehnuteľného majetku dotknutého výmenným programom RCI Weeks sa nachádza v Španielsku. Britské a španielske daňové orgány požadovali odvedenie DPH z plnení RCI Europe, čo v konečnom dôsledku vedie k dvojitému zdaneniu v dvoch rôznych členských štátoch.

12 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že až do 31. decembra 2003 RCI Europe odvádzal Spojenému kráľovstvu DPH zo všetkých poplatkov za zápis zaplatených novými členmi, ako aj zo všetkých ročných členských príspevkov zaplatených už existujúcimi členmi. Navyše až do 31. decembra 2005 RCI Europe odvádzal Spojenému kráľovstvu aj DPH zo všetkých poplatkov za výmenu zaplatených členmi, ktorí nadobudli právo na časovo obmedzené užívanie vzťahujúce sa k nehnuteľnému majetku nachádzajúcemu sa na území Európskej únie. Spojenému kráľovstvu neodvádzal DPH zo všetkých poplatkov za výmenu zaplatených členmi, ktorí nadobudli právo na časovo obmedzené užívanie vzťahujúce sa k nehnuteľnému majetku nachádzajúcemu sa mimo územia Európskej únie.

13 Španielske daňové orgány sa domnievajú, že služby poskytované RCI Europe priamo súvisia s nehnuteľným majetkom a v dôsledku toho podliehajú DPH v štáte, kde sa nachádza nehnuteľný majetok v časovo obmedzenom užívaní. Daňové výmery vydané španielskymi daňovými orgánmi voči RCI Europe, ako aj rozhodnutia daňových súdov zamietajúcich jeho opravné prostriedky, sú v súhrnnej podstate predmetom kasačného opravného prostriedku pred Tribunal Supremo (Španielsko).

14 RCI Europe prestal od 1. januára 2004 odvádzать Spojenému kráľovstvu DPH z poplatkov za zápis a ročných členských príspevkov členov, ktorých práva na časovo obmedzené užívanie sa vzťahujú na nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Španielsku. Rovnako prestal odvádzать Spojenému kráľovstvu DPH z poplatkov za výmenu zaplatených členmi, ktorí vymenili svoje práva na časovo obmedzené užívanie za zodpovedajúce práva vzťahujúce sa na nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Španielsku.

15 Dňa 23. marca 2005 Commissioners rozhodli o vydaní daňového výmeru smerujúceho k výberu DPH, ktorú podľa ich názoru RCI Europe mal priznať za rok 2004 z poplatkov za zápis a ročných príspevkov členov, ktorých práva na rekreačné užívanie sa vzťahujú na nehnuteľný majetok nachádzajúci sa v Španielsku a z poplatkov za výmenu práv na časovo obmedzené užívanie vzťahujúcich sa na nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Španielsku. Daňový výmer na sumu 1 339 709 GBP bol vydaný 5. apríla 2005.

16 Dňa 5. mája 2005 podal RCI Europe odvolanie proti tomuto daňovému výmeru na vnútroštátny súd.

17 Vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa tento vnútroštátny súd odvoláva na pretrvávajúcu právnu neistotu, pokiaľ ide o určenie miesta poskytnutia služieb, ako aj o riziko narušenia činnosti RCI Europe, ktoré táto neistota predstavuje.

18 Za týchto okolností VAT and Duties Tribunal, London, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. V kontexte služieb poskytovaných [RCI Europe] za:

– poplatky za zápis,

- členské príspevky a
- poplatky za výmenu,

ktoré platia členovia jeho systému RCI Weeks, ktoré faktory je potrebné zohľadniť pri určení, či služby súvisia s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice...?

2. Pokiaľ niektoré alebo všetky služby poskytované [RCI Europe] súvisia s nehnuteľným majetkom v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice..., je nehnuteľným majetkom, s ktorým súvisia niektoré alebo všetky služby, nehnuteľný majetok vkladajúci do výmennej burzy, alebo nehnuteľný majetok požadovaný na výmenu za vložený nehnuteľný majetok, alebo obe nehnuteľnosti?
3. Pokiaľ niektoré z uvedených služieb súvisia s oboma nehnuteľnosťami, ako majú byť tieto služby kvalifikované podľa šiestej smernice...?
4. Vzhľadom na rozdielne riešenia uplatňované rôznymi členskými štátmi, akým spôsobom charakterizuje šiesta smernica... príjmy platiteľov dane získané z „poplatkov za výmenu“ za tieto služby:
 - uvažovanie výmeny práv na rekreačné užívanie, ktorých držiteľom je jeden člen systému výmeny prevádzkovaného platiteľom dane, za práva na rekreačné užívanie, ktorých držiteľom je iný člen tohto systému, a/alebo
 - poskytovanie užívacích práv k nehnuteľnosti, ktorá bola nadobudnutá platiteľom dane od tretích platiteľov dane na doplnenie výmennej burzy ubytovaní dostupných pre členov tohto systému“

O prejudiciálnych otázkach

19 Svojimi otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ktoré miesto je v zmysle článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice miestom poskytovania služieb združením, ktorého členom? spočíva v tom, že medzi svojimi členmi organizuje výmenu ich práv na časovo obmedzené užívanie rekreačných nehnuteľností určených na bývanie, za čo toto združenie vyberá od svojich členov poplatky za zápis, ročné členské príspevky a poplatky za výmenu.

20 Je namieste pripomenúť, že článok 9 šiestej smernice obsahuje pravidlá, ktoré určujú miesto daňovej povinnosti poskytnutia služieb. Zatiaľ čo odsek 1 tohto článku zavádza v tejto súvislosti všeobecné pravidlo, odsek 2 rovnakého článku vymenováva rad pravidiel špecifických miest daňovej povinnosti. Cieľom týchto ustanovení je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na strane druhej k nezdaneniu príjmov (rozsudky zo 4. júla 1985, Berkholz, 168/84, Zb. s. 2251, bod 14; z 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, Zb. s. I-4595, bod 20, a zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Zb. s. I-8255, bod 24).

21 Vnútroštátny súd najmä žiada Súdny dvor, aby určil, ktoré faktory je potrebné zohľadniť pri určení, či poskytovanie služieb ako protihodnota za jednotlivé platby uskutočnené v rámci celkového systému RCI Weeks vykazuje „súvislosť s“ nehnuteľnosťami alebo nie.

22 Ako uviedla generálna advokátka v bode 56 svojich návrhov, z logického výkladu prejudiciálnych otázok vyplýva, že ich cieľom je zistiť, v akom rozsahu môžu rôzne druhy príspevkov a poplatkov, ktoré musia platiť členovia zúčastňujúci sa na výmennom programe RCI Weeks, zodpovedať rôznym službám RCI Europe.

23 Je teda potrebné jednotlivo preskúmať rôzne transakcie uskutočnené zmluvnými stranami v rámci systému RCI Weeks so zreteľom na synalagmatický právny vzťah, na ktorý poukazuje generálna advokátka v bode 57 svojich návrhov.

24 V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že poskytnutie služieb „sa vykonáva za protihodnotu“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice, a teda že sa zďalej len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri najmä rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14; zo 14. júla 1998, First National Bank of Chicago, C-172/96, Zb. s. I-4387, body 26 až 29, a z 21. marca 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 39).

25 Za týchto podmienok je potrebné preskúmať každú transakciu uskutočnenú v rámci systému RCI Weeks tak, že treba jednak identifikovať služby poskytnuté ako protihodnota za rôzne poplatky, ktoré fakturuje RCI Europe a jednak posúdiť charakteristické znaky týchto služieb z hľadiska kritérií stanovených v článku 9 šiestej smernice.

O službách poskytnutých ako protihodnota za rôzne poplatky, ktoré fakturuje RCI Europe

26 Pokiaľ ide po prvé o poplatky za zápis a ročné členské príspevky, RCI Europe tvrdí, že služby poskytnuté ako protihodnota za ich zaplatenie nevykazujú dostatočnú súvislosť s určitým nehnuteľným majetkom, a teda nespádajú do rozsahu pôsobnosti článku 9 ods. 2 šiestej smernice. Naopak sa domnieva, že sa má uplatniť všeobecné pravidlo stanovené v článku 9 ods. 1 tejto smernice, čo má podľa nej za následok, že miestom poskytnutia služby, pokiaľ ide o zápis a vstup nových členov, ako aj o príslušné ročné poplatky, je miesto, kde má poskytovateľ zriadené sídlo svojej hospodárskej činnosti.

27 Podobne ako RCI Europe sa vláda Spojeného kráľovstva domnieva, že neexistuje dostatočná priama súvislosť medzi službami poskytnutými ako protihodnota za poplatky a príspevky vo veci samej a nejakou nehnuteľnosťou. Tento názor sa zakladá najmä na skutočnosti, že RCI Europe poskytuje prístup k určitému druhu trhu, v rámci ktorého môžu jeho členovia vymieňať svoje práva na časovo obmedzené užívanie.

28 Je pravda, ako to uviedla aj generálna advokátka vo svojich návrhoch v bode 65, že z pozorného preskúmania obchodného modelu RCI Europe, tak ako ho RCI Europe podrobne opísal, vyplýva, že člen získava ako protihodnotu za úhradu poplatku za zápis najprv iba prístup k výmennému programu RCI Weeks, a je tiež pravda, že vstup do tohto programu by však pre držiteľa práva na časovo obmedzené užívanie bol bez úžitku, pokiaľ by nemal úmysel vymeniť svoje právo za právo iných členov.

29 Okrem toho práve v tomto kontexte je potrebné zohľadniť synalagmatickú povahu zmluvy uzatvorenej medzi RCI Europe a každým jej členom. Aj keď sa zohľadnia jednotlivé etapy systému RCI Weeks, nič to nemení na skutočnosti, že pokiaľ by neexistoval úmysel uskutočniť výmenu práv na časovo obmedzené užívanie prostredníctvom trhu, ktorý vytvoril RCI Europe, poplatky za zápis a ročné príspevky by nemali žiadny úžitok.

30 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora teda vyplýva, že základ dane z poskytnutia

služieb tvorí všetko, čo je prijaté ako protihodnota za poskytnutú službu, a poskytnutie služieb sa zdaťuje len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (rozsudky z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, body 11 a 12, ako aj Tolsma, už citovaný, bod 13).

31 Vo veci samej služba, ktorú poskytuje RCI Europe, určite nie je služba poskytovaná okamžite. Predsa sa však RCI Europe zaväzuje poskytnúť požadovanú službu v budúcnosti na žiadosť svojho člena.

32 Držiteľ práva na časovo obmedzené užívanie má totiž vždy možnosť prenajať si iný objekt, pokiaľ si to praje, zaplatením nájomného za želanú nehnuteľnosť, ale držiteľ takého práva zapísaný v programe RCI Weeks, ktorý pravidelne platí ročné príspevky, má sám možnosť pomocou RCI Europe vymeniť svoje právo za právo iného držiteľa zaplatením iba poplatku za výmenu. Poplatky za zápis a ročné príspevky platí totiž člen ako protihodnotu za poskytnutú službu alebo službu, ktorá sa má poskytnúť zo strany RCI Europe, s cieľom uľahčiť výmenu práv tohto člena na časovo obmedzené užívanie namiesto prenájmu prostredníctvom inej agentúry.

33 V podobnej situácii Súdny dvor už mal možnosť upresniť, že okolnosť, že ročný príspevok je paušálnou sumou a nemôže byť priradený ku každému použitiu, nemení nič na skutočnosti, že medzi členmi a poskytovateľom služby sa vymieňajú vzájomné plnenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Kennemer Golf, už citovaný, bod 40). Ročné príspevky členov združenia môžu predstavovať protihodnotu za služby poskytované týmto združením, aj keď členovia, ktorí služby združenia nevyužívajú, alebo ich nevyužívajú pravidelne, sú predsa povinní platiť svoje ročné príspevky (pozri v tomto zmysle rozsudok Kennemer Golf, už citovaný, bod 42).

34 Z uvedeného vyplýva, že z tohto hľadiska sa poplatky za zápis a ročné príspevky majú považovať za protihodnotu za účasť v systéme, ktorý bol pôvodne vytvorený na to, aby sa umožnilo každému členovi RCI Europe vymeniť svoje práva na časovo obmedzené užívanie. Služba poskytovaná RCI Europe pozostáva z uľahčenia výmeny a poplatky za zápis, ako aj ročné príspevky, predstavujú protihodnotu uhradenú členom za túto službu.

35 Po druhé, pokiaľ ide o poplatky za výmenu, treba zdôrazniť, že poskytnutím služieb, za ktoré člen RCI Europe zaplatí poplatky za zápis, je samotná výmena alebo možnosť zúčastniť sa takejto výmeny v budúcnosti, ktorá predstavuje hlavný cieľ každého člena, pričom prístup k výmennej burze, ako aj informácie, ktoré sa jej týkajú, sú len doplnkovými prvkami tohto cieľa.

O uplatnení kritérií článku 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice

36 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor stanovil podmienky pre uplatnenie tohto ustanovenia v tom zmysle, že musí existovať „dostatočná priama“ súvislosť medzi predmetnou službou a týmto nehnuteľným majetkom, pretože by bolo v rozpore so systematickou tohto ustanovenia, aby do rozsahu pôsobnosti tohto osobitného pravidla patrilo každé poskytovanie služieb, aj keď sa len veľmi zanedbateľne viaže k nehnuteľnému majetku, lebo veľké množstvo služieb súvisí takým alebo onakým spôsobom s nehnuteľným majetkom (rozsudok zo 7. septembra 2006, Heger, C-166/05, Zb. s. I-7749, bod 23).

37 Vo veci samej je ťažké určiť vzťah medzi RCI Europe a jeho členmi bez zohľadnenia účelu tohto vzťahu. Okrem toho je nesporné, že práva na časovo obmedzené užívanie predstavujú práva k nehnuteľnému majetku a ich postúpenie výmenou za užívanie obdobných práv predstavuje transakciu súvisiacu s nehnuteľným majetkom.

38 Majiteľ, ktorý si želá vymeniť svoje právo na časovo obmedzené užívanie za právo inej osoby, nenadviaže kontakt priamo s touto osobou, ale s RCI Europe. Systém RCI Weeks odlišuje

od obyčajného prenájmu prostredníctvom bežnej cestovnej kancelárie skutočnosť, že v rámci tohto systému dotknutá osoba neplatí za dovolenkové služby, ale za službu poskytnutú RCI Europe na uľahčenie výmeny jej práva týkajúceho sa určitej nehnuteľnosti. Z toho vyplýva, že nehnuteľnosť, s ktorou súvisí poskytovanie služieb RCI Europe, je nehnuteľnosť, ktorej majiteľ požadujúci výmenu, je držiteľom svojho práva.

39 Je potrebné mať na zreteli aj skutočnosť, že logika, na ktorej sú založené ustanovenia týkajúce sa miesta poskytnutia služby obsiahnuté v článku 9 šiestej smernice, si vyžaduje, že zdanenie sa má vykonať podľa možnosti v mieste spotreby tovaru a služieb.

40 Z toho vyplýva, že pokiaľ by sa uplatnilo všeobecné pravidlo uvedené v článku 9 ods. 1 šiestej smernice, bolo by pre hospodársky subjekt, akým je RCI Europe, také úplne sa vyhnúť DPH za jeho služby zriadením svojho sídla mimo územia, kde sa uplatňuje DPH Spoločenstva.

41 Vo veci samej nedochádza ku spotrebe služieb v mieste usadenia RCI Europe, ale v mieste, kde sa nachádza nehnuteľný majetok, na ktorý sa vzťahuje právo na časovo obmedzené užívanie, ktoré je predmetom výmennej služby. Čo sa týka poplatkov za zápis, ročných príspevkov a poplatkov za výmenu, touto nehnuteľnosťou je tá nehnuteľnosť, na ktorú má dotknutý člen RCI Europe práva na časovo obmedzené užívanie, ktoré dáva k dispozícii v systéme RCI Weeks.

42 Pokiaľ ide o poskytnutie práv na časovo obmedzené užívanie nehnuteľnosti určenej na bývanie nadobudnutej od tretích platiteľov dane na doplnenie výmennej burzy ubytovaní poskytovaných členom tohto systému, RCI Europe vyberá poplatky za zápis, ročné príspevkov a poplatky za výmenu od svojich členov len za práva na časovo obmedzené užívanie, ktoré vymieňajú jednotliví členovia. V takom prípade RCI Europe nevyberá žiadnu sumu od tretích osôb, ktoré môžu byť platiteľmi DPH. Čo sa týka predmetného poskytnutia, RCI Europe totiž pri takej transakcii nie je povinný odvieť DPH za ubytovanie dané k dispozícii jeho členom treťou osobou.

43 Za týchto podmienok treba na prejudiciálne otázky odpovedať, že článok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že miestom poskytovania služieb združením, ktorého činnosť spočíva v tom, že medzi svojimi členmi organizuje výmenu ich práv na časovo obmedzené užívanie rekreačných nehnuteľností určených na bývanie, za čo toto združenie ako protihodnotu vyberá od svojich členov poplatky za zápis, ročné členské príspevky, ako aj poplatky za výmenu, je miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, na ktorú má dotknutý člen právo na časovo obmedzené užívanie.

O trovách

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

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

¶lánok 9 ods. 2 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ¶lenských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že miestom poskytovania služieb združením, ktorého ¶innosť spočíva v tom, že medzi svojimi ¶lenmi organizuje výmenu ich práv na ¶asovo obmedzené užívanie rekreačných nehnuteľností určených na bývanie, za ¶o toto združenie ako protihodnotu vyberá od svojich ¶lenov poplatky za zápis, ročné ¶lenské príspevky, ako aj poplatky za výmenu, je miesto, kde sa nachádza nehnuteľnosť, na ktorú má dotknutý ¶len právo na ¶asovo obmedzené užívanie.

Podpisy

* Jazyk konania: angličtina.