

Zadeva C-37/08

RCI Europe

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, London)

„Šesta direktiva o DDV – Davčna navezna okolščina – Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami – Storitve, s katerimi je nosilec pravice do uporabe počitniških objektov olajšana zamenjava z drugimi nosilci te pravice“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Opravljanje storitev – Določitev kraja, ki je davčno upoštevana navezna okolščina – Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami

(Direktiva Sveta 77/388, člen 9(2)(a))

Člen 9(2)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da je kraj opravljanja storitev združenja, ki je dejavno tako, da svojim članom omogoča zamenjavo pravic do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, v zameno pa od njih prejema vpisnino, letno članarino in nadomestila za zamenjavo, kraj, v katerem je nepremičnina, na kateri ima zadevni član pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa.

Težko je namreč določiti razmerje med združenjem, ki organizira zamenjavo, in njegovimi člani, ne da bi upoštevali namen tega razmerja. Poleg tega so pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa pravice na nepremičninah in njihov odstop v zameno za uživanje podobnih pravic pomeni z nepremičninami povezano transakcijo. Posestnik, ki želi svojo pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa zamenjati s pravico drugega, ne stopi v neposredni stik z njim, temveč z združenjem, ki organizira zamenjavo. Ta sistem se od preprostega najema prek katere koli potovalne agencije razlikuje v tem, da zadevna oseba v okviru takega sistema ne plača za počitniško storitev, temveč za storitev, ki jo navedeno združenje opravi za olajšanje zamenjave njegove pravice v zvezi s posamezno nepremičnino. Iz tega je razvidno, da je nepremičnina, s katero je povezana storitev združenja, tista, na kateri ima pravico posestnik, ki želi zamenjati svojo pravico. Poleg tega logika, na kateri temeljijo določbe o kraju opravljanja storitve iz člena 9 Šeste direktive, narekuje, da se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo. V okviru organiziranja zamenjave pravic do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa se torej storitve ne potrošijo v kraju sedeža združenja, ki organizira zamenjavo, temveč v kraju, kjer je nepremičnina, na katero se nanaša navedena pravica do uporabe, ki je predmet storitve zamenjave. Glede vpisnin, letnih članarin in nadomestil za zamenjavo je ta nepremičnina tista, na kateri ima zadevni član pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki jo daje na razpolago v sistemu zamenjave.

(Glej točke od 37 do 39, 41 in 43 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 3. septembra 2009(*)

„Šesta direktiva o DDV – Davčna navezna okoliščina – Opravljanje storitev v zvezi z nepremičninami – Storitve, s katerimi je nosilec pravice do uporabe poizniških objektov olajšana zamenjava z drugimi nosilci te pravice“

V zadevi C-37/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, London (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 9. januarja 2008, ki je prispela na Sodišče 31. januarja 2008, v postopku

RCI Europe

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (poročevalec) in E. Levits, sodniki,

generalna pravobranilka: V. Trstenjak,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 19. februarja 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za RCI Europe H. Foster, solicitor, ter M. Hall in M. Angiolini, barristers,
- za vlado Združenega kraljestva Z. Bryanston-Cross, zastopnica, skupaj z R. Hill, barrister,
- za grško vlado S. Spyropoulos, I. Bakopoulos, S. Alexandriou in V. Karra, zastopniki,
- za špansko vlado B. Plaza Cruz, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 2. aprila 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki je bil prevzet v člen 45 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1), ki je začela veljati 1. januarja 2007.

2 Ta predlog je bil predložen v sporu med družbo RCI Europe in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) glede popravka obračuna davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

3 Člen 9(1) in (2)(a) Šeste direktive določa:

„1. Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.

2. Vendar pa:

(a) je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih zastopnikov in strokovnjakov, ter storitev za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo neposredni nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremičnina nahaja;

[...]

4 Člen 26(1) in (2) Šeste direktive določa:

„1. Države članice uporabljajo [DDV] za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z naročniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.

2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potniku. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez [DDV], in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Dejavnost RCI Europe

5 Družba RCI Europe je bila ustanovljena 29. novembra 1973 v Združenem kraljestvu.

Gospodarsko je dejavna tako, da svojim članom omogoča zamenjavo pravic do uporabe počitniških objektov zunaj te države članice na podlagi časovnega zakupa.

6 Družba RCI Europe upravlja sistem za zamenjavo pravic do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa z imenom „RCI Weeks“, ki se izvaja tedensko in ima posebne značilnosti, predstavljene v nadaljevanju.

7 V sklopu tega sistema so podjetja za razvoj zemljišč v okviru počitniških zmogljivosti pozvana, naj se vključijo v sistem kot tako imenovani „udeleženci“. Posamezniki, ki so imetniki pravice do uporabe počitniških stanovanj na podlagi časovnega zakupa, lahko zaprosijo za članstvo v sistemu RCI Weeks.

8 S članstvom v navedenem sistemu RCI Weeks je članom omogočeno, da pravico do uporabe počitniških objektov, ki jo imajo na nepremičninah za časen najem, prenesejo v sklad objektov za časen najem (v nadaljevanju: sklad Weeks) in da uveljavljajo pravico do uporabe, ki so jo v sklad prenesli drugi člani. Pri tem imajo člani stik izključno z družbo RCI Europe. S prenosom pravic do uporabe počitniških objektov v sklad Weeks se na družbo RCI Europe ne prenesejo pravice v zvezi s tistimi nepremičninami, na katere se nanašajo te pravice do uporabe. To pravico ohrani prvotni imetnik pravice do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa med celotnim postopkom.

9 Člani sistema RCI Weeks plačajo vpisnino, ki pokriva obdobje od enega do petih let, in letno članarino. Poleg tega plačajo še nadomestilo za zamenjavo ob predložitvi zahteve za zamenjavo. Družba RCI Europe to nadomestilo za zamenjavo računovodsko obravnava kot vračljivo predplačilo. Če družba v skladu Weeks članu ne najde ponudbe za zamenjavo, ki bi mu ustrezala, vknjiži vrednost nadomestila za zamenjavo v dobro na članski račun za prihodnjo zamenjavo ali članu na njegovo zahtevo izplača znesek.

10 Družba RCI Europe lahko sklad Weeks dopolni z dokupom namestitvenih zmogljivosti od tretjih strank ali tako, da podjetje za razvoj zemljišč da na razpolago dodatne tedne. Za plačilo nadomestila za zamenjavo lahko člani zahtevajo tudi zamenjavo za namestitev iz te dodatne ponudbe.

Postopek pred nacionalnimi davčnimi organi

11 Sedež družbe RCI Europe je v Združenem kraljestvu. Večina njenih članov je državljanov te države članice. Večina nepremičnin, ki se uporabljajo v sistemu za zamenjavo RCI Weeks, pa je v Španiji. Tako britanski kot španski davčni organi so družbo RCI Europe pozvali, naj plača DDV za opravljene transakcije, kar navsezadnje pomeni dvojno obdavčenje v dveh državah članicah.

12 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je družba RCI Europe do 31. decembra 2003 v Združenem kraljestvu plačevala DDV od vseh vpisnin novih članov in vseh letnih članarin že registriranih članov. Poleg tega je družba RCI Europe do 31. decembra 2005 v Združenem kraljestvu plačevala DDV tudi od vseh nadomestil za zamenjavo, ki so jih plačali člani, ki so pridobili pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa za nepremičnino v eni od držav članic Evropske unije. V Združenem kraljestvu ni plačevala DDV od nadomestil za zamenjavo, ki so jih plačali člani, ki so pridobili tako pravico do uporabe za nepremičnine zunaj Unije.

13 Španski davčni organi izhajajo iz tega, da je družba RCI Europe opravljala storitve, ki so v neposredni zvezi z nepremičnino, zato naj bi bile obdavčene z DDV v državi, v kateri so te nepremičnine za zasen najem. Zoper odločbe o odmeri davka, ki so jih za družbo RCI Europe izdali španski davčni organi, ter zoper sodbe davčnih sodišč, s katerimi so bile zavrnjene tožbe RCI Europe, so zdaj pri Tribunal Supremo (Španija) vložene kasacijske pritožbe.

14 Družba RCI Europe od 1. januarja 2004 v Združenem kraljestvu ni več obračunavala DDV od vpisnin in letnih članarin članov, katerih pravice do uporabe nepremičnin na podlagi časovnega zakupa se nanašajo na nepremičnine v Španiji. Poleg tega v Združenem kraljestvu ni več obračunavala DDV od nadomestil za zamenjavo, ki so jih plačali člani, ki so pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa zamenjali za ustrezno pravico do uporabe nepremičnin v Španiji.

15 Commissioners so 23. marca 2005 sklenili, da izdajo odločbo o odmeri DDV, ki bi ga morala po njihovem mnenju družba RCI Europe leta 2004 obračunati za vpisnine in letne članarine tistih članov, ki imajo pravico do uporabe počitniških nepremičnin v Španiji, ter za nadomestila za zamenjavo pravice do uporabe takih nepremičnin na podlagi časovnega zakupa. Odločba o odmeri davka je bila izdana 5. aprila 2005, in sicer v znesku 1.339.709 GBP.

16 Zoper to odločbo je družba RCI Europe 5. maja 2005 vložila pritožbo pri predložitvenem sodišču.

17 To sodišče v predložitveni odločbi opozarja na stalno pravno negotovost v zvezi z določanjem kraja opravljanja storitev in na nevarnost, da bi bila zaradi te negotovosti ogrožena dejavnost družbe RCI Europe.

18 V teh okoliščinah je VAT and Duties Tribunal, London, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Katere dejavnike v okviru storitev, za katere prejema [družba RCI Europe] od članov svojega sistema RCI Weeks plačilo:

- vpisnine,
- članarine in
- nadomestila za zamenjavo,

je treba upoštevati pri ugotavljanju, ali so storitve ‚v zvezi z‘ nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive [...]?

2. Ali je treba v primeru, da je katera od storitev ali da so vse storitve, ki jih zagotavlja [družba RCI Europe] ‚v zvezi z‘ nepremičninami v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive [...], za nepremičnine, s katerimi je ta storitev oziroma so te storitve v zvezi, šteti nepremičnine, ki so vložene v sklad, nepremičnine, ki se zahtevajo v zameno za vložene nepremičnine, ali obe navedeni vrsti nepremičnin?

3. Če je katera od storitev ‚v zvezi‘ z obema vrstama nepremičnin, kam se te storitve uvrščajo v okviru Šeste direktive [...]?

4. Kako Šesta direktiva [...] glede na različne rešitve, ki so jih našle različne države članice, opredeljuje ‚nadomestilo za zamenjavo‘, ki ga davčni zavezanec prejema za:

- omogočanje zamenjave pravice do uporabe počitniških objektov, ki jo ima en član sistema,

ki ga upravlja davčni zavezanec, s pravico do uporabe požitniških objektov, ki jo ima drug član sistema; in/ali

– zagotavljanje pravice do uporabe objektov, ki jih davčni zavezanec kupi od tretjih davčnih zavezancev in s katerimi dopolnjuje sklad objektov, ki je na voljo članom tega sistema?“

Vprašanja za predhodno odločanje

19 S temi vprašanji predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, kateri kraj je v smislu člena 9(2)(a) Šeste direktive kraj opravljanja storitev združenja, ki je dejavno tako, da svojim članom omogoča zamenjavo pravic do uporabe požitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, v zameno pa od njih prejema vpisnino, letno članarino in nadomestila za zamenjavo.

20 Spomniti je treba, da člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev. V odstavku 1 tega člena je v zvezi s tem podano splošno pravilo, v odstavku 2 tega člena pa je navedena vrsta posebnih naveznih okoliščin. Cilj teh določb je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in, drugič, neobdavčenju prihodkov (sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz, 168/84, Recueil, str. 2251, točka 14; z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda, C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20, in z dne 6. novembra 2008 v zadevi Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 24).

21 Predložitveno sodišče posebej sprašuje Sodišče, katere dejavnike je treba upoštevati pri ugotavljanju, ali storitve, ki so bile opravljene za posamezno plačilo v okviru sistema RCI Weeks, pomenijo „zvezo“ z nepremičnino ali ne.

22 Kot je generalna pravobranilka poudarila v točki 56 sklepnih predlogov, je iz razumne presoje vprašanj za predhodno odločanje razvidno, da so ta usmerjena k presoji vprašanja, koliko je mogoče različne vrste članarin in nadomestil, ki jih morajo plačati člani, udeleženi v sistemu za zamenjavo RCI Weeks, pripisati posameznim storitvam družbe RCI Europe.

23 Različne transakcije strank v okviru sistema RCI Weeks je treba torej presojati ločeno ob upoštevanju vzajemnega pravnega razmerja, ki ga generalna pravobranilka omenja v točki 57 sklepnih predlogov.

24 V zvezi s tem je Sodišče že razsodilo, da je storitev opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive in je zato obdavčljiva samo, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej zlasti sodbe z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma, C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 14; z dne 14. julija 1998 v zadevi First National Bank of Chicago, C-172/96, Recueil, str. I-4387, točke od 26 do 29, in z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 39).

25 V teh okoliščinah je treba vsako transakcijo v okviru sistema RCI Weeks presojati tako, da se, po eni strani, določi storitve, ki so bile opravljene v zameno za različna nadomestila, ki jih je zaračunala družba RCI Europe, in, po drugi strani, presodi značilnosti teh storitev ob upoštevanju meril iz člena 9 Šeste direktive.

Opravljanje storitev v zameno za različna nadomestila, ki jih zaračunava družba RCI Europe

26 Prvič, kar zadeva vpisnino in letno članarino, družba RCI Europe meni, da storitve, ki se opravijo v zameno, ne pomenijo zadostne povezave z neko nepremičnino in torej ne spadajo na

podrobnje uporabe člena 9(2) Šeste direktive. Meni, nasprotno, da je treba uporabiti splošno pravilo iz člena 9(1) te direktive, na podlagi česar je po njenem mnenju kraj opravljanja storitev, ki so vezane na vpis in članstvo novih članov ter s tem povezano letno članarino, kraj, v katerem ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti.

27 Tako kot družba RCI Europe tudi vlada Združenega kraljestva meni, da ne obstaja dovolj neposredna povezava med storitvami, ki so opravljene v zameno za nadomestila in članarine v postopku v glavni stvari, in katero koli nepremičnino. To stališče temelji zlasti na dejstvu, da družba RCI Europe omogoča dostop do neke vrste trga, na katerem lahko njegovi člani zamenjujejo svoje pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa.

28 Vendar, če je res, kot ugotavlja generalna pravobranilka v točki 65 sklepnih predlogov, da se ob natančnejšem obravnavanju poslovnega modela družbe RCI Europe izkaže, kot je družba sama podrobno prikazala, da se članu v zameno za plačilo vpisnine sprva omogoči le dostop do sistema za zamenjavo RCI Weeks, je res tudi to, da članstvo v takem sistemu za imetnika pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa ne bi imelo koristi, če ta ne bi imel namena zamenjati svoje pravice s pravicami drugih članov.

29 Poleg tega je treba pri tem upoštevati vzajemnost pogodbe med družbo RCI Europe in vsakim od njenih članov. Tudi ob upoštevanju različnih stopenj sistema RCI Weeks namreč ostaja dejstvo, da bi bile vpisnine in letne članarine nesmiselne, če ne bi bilo namena opraviti zamenjave pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa prek trga, ki ga je ustvarila družba RCI Europe.

30 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišče razvidno, da je davčna osnova za opravljanje storitev vse, kar se prejme v zameno za opravljeno storitev, in da je opravljanje storitev obdavčljivo samo, če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom (sodba z dne 8. marca 1998 v zadevi Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, str. 1443, točki 11 in 12, ter zgoraj navedena sodba Tolsma, točka 13).

31 V zadevi v glavni stvari storitev družbe RCI Europe gotovo ni takojšnja. Vendar pa se družba obvezuje, da bo v prihodnosti na zahtevo člana opravila zahtevano storitev.

32 Če ima namreč imetnik pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa možnost najeti drugo nepremičnino, kadar koli želi, s plačilom še ene najemnine za nepremičnino, ki jo želi, ima imetnik take pravice, ki je vključen v sistem RCI Weeks in redno plačuje letno članarino, s pomočjo družbe RCI Europe možnost zamenjati svojo pravico s pravico drugega lastnika in za to plačati le nadomestilo za zamenjavo. Član dejansko plača vpisnino in letno članarino v zameno za storitev, ki jo družba RCI Europe opravi ali jo bo opravila zato, da olajša zamenjavo pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa tega člana, namesto da bi najem opravil prek tretje agencije.

33 V podobnem položaju je Sodišče že pojasnilo, da dejstvo, da je letna članarina pavšalna in je ni mogoče povezati s posamezno uporabo, ne spremeni tega, da člani in izvajalec storitev izmenjajo vzajemne dajatve (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kennemer Golf, točka 40). Letne članarine članov združenja lahko pomenijo protivrednost storitev, ki jih to opravlja, čeprav so tudi člani, ki ne uporabljajo ali ne uporabljajo redno storitev združenja, dolžni plačati letno članarino (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kennemer Golf, točka 42).

34 Glede na to je treba vpisnine in letne članarine šteti za protivrednost za udeležbo v sistemu, ki je bil sprva zasnovan z namenom vsakemu članu RCI Europe omogočiti zamenjavo njegove pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa. Storitve, ki jo ta družba opravlja, olajšuje zamenjavo, vpisnine in letne članarine pa pomenijo protivrednost, ki jo član plača za te storitve.

35 Drugi?, kar zadeva nadomestila za zamenjavo, je treba poudariti, da je storitev, v zameno za katero član RCI Europe plaša vpisnino, zamenjava sama ali bodoša možnost udeležbe pri taki zamenjavi, kar je glavni cilj vsakega člana, pri čemer je pravica dostopa do sklada objektov in s tem povezane informacije le pomožni element pri uresnitvi tega namena.

Uporaba meril iz člena 9(2)(a) Šeste direktive

36 Glede tega je treba spomniti, da je Sodišče določilo pogoje za uporabo te določbe, in sicer da mora obstajati „dovolj neposredna“ zveza med opravljanjem storitev in zadevno nepremičnino, ker naj bi bilo v nasprotju s sistematiko navedene določbe, če bi se na področje uporabe tega posebnega pravila uvrstila vsaka storitev, za katero bi obstajala še tako majhna povezava z nepremičnino, saj je veliko storitev tako ali drugače povezanih s kako nepremičnino (sodba z dne 7. septembra 2006 v zadevi Heger, C-166/05, Recueil, str. I-7749, točka 23).

37 V zadevi v glavni stvari je težko določiti razmerje med družbo RCI Europe in njenimi člani, ne da bi upoštevali njegov namen. Poleg tega ni sporno, da so pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa pravice na nepremičninah in njihov odstop v zameno za uživanje podobnih pravic pomeni z nepremičninami povezano transakcijo.

38 Posestnik, ki želi svojo pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa zamenjati s pravico drugega, ne stopi v neposredni stik z njim, temveč z družbo RCI Europe. Sistem RCI Weeks se od preprostega najema prek katere koli poiznitniške agencije razlikuje v tem, da zadevna oseba v okviru takega sistema ne plaša za poiznitniško storitev, temveč za storitev, ki jo družba RCI Europe opravi za olajšanje zamenjave njene pravice v zvezi s posamezno nepremičnino. Iz tega je razvidno, da je nepremičnina, s katero je povezana storitev družbe RCI Europe, tista, na kateri ima pravico posestnik, ki želi zamenjati svojo pravico.

39 Prav tako je treba upoštevati, da logika, na kateri temeljijo določbe o kraju opravljanja storitve iz člena 9 Šeste direktive, narekuje, da se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo.

40 Iz tega je razvidno, da bi bilo – če bi se uporabilo splošno pravilo iz člena 9(1) Šeste direktive – za gospodarski subjekt, kakršen je družba RCI Europe, najlažje, da se z določitvijo sedeža zunaj ozemlja, na katerem velja DDV Skupnosti, v celoti izogne DDV na storitve, ki jih opravlja.

41 V zadevi v glavni stvari se storitve ne potrošijo v kraju sedeža družbe RCI Europe, temveč v kraju, kjer je nepremičnina, na katero se nanaša pravica do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki je predmet storitve zamenjave. Glede vpisnin, letnih članarin in nadomestil za zamenjavo je ta nepremičnina tista, na kateri ima član RCI Europe pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki jo daje na razpolago v sistemu RCI Weeks.

42 Glede zagotavljanja pravic do uporabe na podlagi časovnega zakupa objektov, ki jih družba RCI Europe pridobi od tretjih davčnih zavezancev in s katerimi dopolnjuje sklad objektov, ki je na voljo članom tega sistema, družba RCI Europe od svojih članov prejme vpisnino, letno članarino in nadomestilo za zamenjavo le za pravice do uporabe na podlagi časovnega zakupa, ki jih zamenja vsak od njih. V takem primeru družba RCI Europe ne prejme nobenega zneska od tretjih, ki bi lahko bili zavezanci za DDV. Glede zadevnega zagotavljanja pravic do uporabe namreč družba RCI Europe ob tej transakciji ni dolžna plačati DDV za objekt, ki ga tretji da na razpolago njenim članom.

43 V teh okoliščinah je treba na vprašanja za predhodno odločanje odgovoriti, da je treba člen

9(2)(a) Šeste direktive razlagati tako, da je kraj opravljanja storitev združenja, ki je dejavno tako, da svojim članom omogoča zamenjavo pravic do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, v zameno pa od njih prejema vpisnino, letno članarino in nadomestila za zamenjavo, kraj, v katerem je nepremičnina, na kateri ima zadevni član pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 9(2)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da je kraj opravljanja storitev združenja, ki je dejavno tako, da svojim članom omogoča zamenjavo pravic do uporabe počitniških objektov na podlagi časovnega zakupa, v zameno pa od njih prejema vpisnino, letno članarino in nadomestila za zamenjavo, kraj, v katerem je nepremičnina, na kateri ima zadevni član pravico do uporabe na podlagi časovnega zakupa.

Podpisi

*Jezik postopka: angleščina.