

Sprawa C-270/09

MacDonald Resorts Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Court of Session (Szkocja)]

Podatek VAT – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. III B lit. b) – Najem nieruchomości – Sprzedaż praw umownych przekształcalnych na prawo do korzystania w czasie oznaczonym z wakacyjnych obiektów mieszkalnych

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Czynności podlegające opodatkowaniu – Odpłatne świadczenie usług – Wymagalność podatku*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 2 pkt 1, art. 9 ust. 2 lit. a), art. 10 ust. 2 akapit pierwszy)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie najmu nieruchomości*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 13 cz. III B lit. b))

1. Świadczenie usług przez przedsiębiorcy w ramach programu opcji, wśród których znajduje się świadczenie charakterystyczne polegające na przyznaniu praw umownych zwanych „prawami do punktów”, umożliwiającym usługobiorcy otrzymanie punktów, które mogą zostać wymienione każdego roku na prawo do zajmowania w oznaczonym czasie obiektu mieszkalnego w kompleksach turystycznych usługodawcy lub na prawo do zakwaterowania w hotelu lub skorzystania z innych usług, które nie zostały określone w dokumentach umownych, należy klasyfikować w chwili, w jakiej klient uczestniczący w takim systemie przekształca nabyte pierwotnie prawa w usługi zaoferowane przez tego przedsiębiorcy. Gdy takie prawa są przekształcane w zakwaterowanie w hotelu lub w prawo do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji, usługi te stanowią świadczenie usług związanych z nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, które wykonywane są w miejscu, w którym położone są ten hotel lub ta rezydencja.

W istocie w takim systemie, w którym praktycznie nie ma sprzedaży praw do korzystania w czasie oznaczonym, nabycie „prawa do punktów” w ramach programu opcji jest dokonywane z zamiarem wykorzystania tych praw w celu przekształcenia ich w usługi oferowane w ramach rzeczony program. Rzeczywistym świadczeniem, w którego celu nabywane są „prawa do punktów” jest zatem usługa polegająca na udostępnieniu uczestnikom tego programu różnorodnych możliwych świadczeń wzajemnych, które można uzyskać dzięki punktom wynikającym z tych praw, świadczenie usługi, która nie jest w pełni świadczona przed przekształceniem owych punktów. Z powyższego wynika, że w przypadku, w którym usługa polega na zakwaterowaniu w hotelu lub

na prawie do korzystania w czasie oznaczonym z rezydencji, to w chwili przekształcenia punktów na konkretne usługi powstaje związek pomiędzy świadczonej usługą a wynagrodzeniem zapłaconym przez klienta, skądajęcym się z punktów wynikających ze wcześniej nabytych praw.

Ponadto ponieważ po pierwsze w chwili nabycia „praw do punktów” klient nie jest w stanie znać dokładnie rezydencji ani innych usług dostępnych w trakcie danego roku, ani też wartości w punktach pobytu w takich rezydencjach oraz wartości takich usług i po drugie to usługaodawca ustanawia klasyfikację w punktach dostępnych rezydencji i usług, tak że wybór klienta jest z zasady ograniczony do rezydencji i usług, które są dostępne z uwagi na posiadane przez niego liczby punktów, istotne przesłanki powstania wymagalności podatku od wartości dodanej nie powstają z chwilą pierwotnego nabycia praw takich jak „prawa do punktów”. Rzeczywiście usługa jest usługą otrzymana dopiero w chwili, w której klient przekształca punkty wynikające z wcześniej nabytych „praw do punktów”, ponieważ zgodnie z art. 10 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny dopiero z tej chwili.

Z powyższego wynika, że w takim systemie tylko po przekształceniu przez klienta punktów wynikających z wcześniej nabytych praw w prawo do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji, do korzystania z zakwaterowania w hotelu lub w prawo do innej usługi możliwe jest określenie systemu podatku od wartości dodanej mającego zastosowanie do danej transakcji w zależności od rodzaju świadczonej usługi. W związku z tym miejscem świadczenia jest w szczególności miejsce, w którym po obojętne są rezydencje lub hotel, w stosunku do których klient otrzymuje prawo pobytu po przekształceniu tych punktów.

(por. pkt 17, 23, 27-30, 32, 33, 42, 53; pkt 1 sentencji)

2. W systemie takim jak program opcji, w którym świadczenie charakterystyczne polega na przyznaniu praw umownych zwanych „prawami do punktów”, umożliwiających usługobiorcy otrzymanie punktów, które mogą zostać wymienione każdego roku na prawo do zajmowania w oznaczonym czasie obiektu mieszkalnego w kompleksach turystycznych usługodawcy lub na prawo do zakwaterowania w hotelu lub skorzystania z innych usług, które nie zostały określone w dokumentach umownych, w sytuacji gdy klient przekształca pierwotnie nabyte prawa w prawo do czasowego korzystania z rezydencji, odnośna usługa stanowi najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych. Niemniej jednak przepis ten nie zabrania państwowym członkowskim wyłączenia tej usługi ze zwolnienia.

W istocie prawo do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji otrzymane w zamian za pierwotnie nabyte prawa spełnia warunki najmu, ponieważ po tym jak klient przekształci swoje punkty w takie prawo, dysponuje on prawem do zajmowania nieruchomości, tak jakby był jej właścicielem, z wyłączeniem możliwości korzystania przez inne osoby z takiego prawa w określonym czasie i w związku z tym owe prawo do korzystania posiada cechy charakterystyczne odpowiadające pojęciu „najem” w rozumieniu art. 13 cz. 1 B lit. b) szóstej dyrektywy. Jeżeli chodzi o wyłączenie ustanowione w pkt 1 tego przepisu, które dotyczy poza zakwaterowaniem w sektorze hotelarskim również zakwaterowania w sektorach o podobnym charakterze, wyrażenie „sektory o podobnym charakterze” powinno być interpretowane w sposób szeroki, ponieważ ma ono na celu zagwarantowanie, iż zostaną opodatkowane transakcje zakwaterowania czasowego podobne do usług świadczonych w sektorze hotelarskim, które są potencjalnie konkurencyjne względem tych ostatnich usług. Przy określeniu transakcji zakwaterowania, które powinny zostać opodatkowane w drodze odstąpienia od wyjątku dotyczącego najmu i dzierżawy nieruchomości zgodnie z art. 13 cz. 1 B lit. b) pkt 1 szóstej dyrektywy, państwa członkowskie korzystają ze swobodnego uznania. Do nich należy w związku z tym podczas dokonywania transpozycji tego przepisu wprowadzenie kryteriów, które uznają za właściwe, dla dokonania rozróżnienia

pomiędzy transakcjami opodatkowanymi oraz transakcjami niepodlegającymi opodatkowaniu, to znaczy dzierżawy i najmu nieruchomości. W konsekwencji art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy nie zabrania państwu członkowskim opodatkowania podatkiem VAT odpłatnego przeniesienia praw do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji posiadanych przez osoby trzecie.

(por. pkt 47, 49-52, 54; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 16 grudnia 2010 r. (*)

Podatek VAT – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Zwolnienia – Artykuł 13 cz. 1 lit. b) – Najem nieruchomości – Sprzedaż praw umownych przekształcalnych na prawo do korzystania w czasie oznaczonym z wakacyjnych obiektów mieszkalnych

W sprawie C-270/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Session (Szkocja) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 10 lipca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 lipca 2009 r., w postępowaniu

MacDonald Resorts Ltd

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, J.J. Kasel, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Ilešić i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 czerwca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu MacDonald Resorts Ltd przez C. Tyre'a, QC, oraz D. Smalla, adwokatów,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathaway'a oraz F. Penlington, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez P. Mantle'a, barrister,

- w imieniu rządu greckiego przez G. Kanellopoulosa, S. Trekli, M. Tassopoulou oraz M.S. Spyropoulos, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego, przez L. Ineza Fernandesa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej, przez M. Afonso oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2010 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 9, 10 i art. 13 cz. 1 B szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. 2002, L 15, s. 24, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy MacDonald Resorts Ltd (zwaną dalej „MRL”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs (organem podatkowym Zjednoczonego Królestwa, zwanym dalej „Commissioners”), w przedmiocie systemu mającego zastosowanie w dziedzinie podatku od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”), do niektórych usług świadczonych przez MRL.

Ramy prawne

3 Artykuł 9 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczono usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [braku takiej siedziby lub stałego zakładu], miejsce jego stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

a) za miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w szczególności w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców, oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, uważa się b) gdzie miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość;

[...]”.

4 Artykuł 10 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy stanowi:

„1 a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej [przez którego zaistnienie spełnione zostają przesłanki powstania obowiązku podatkowego].

b) Podatek staje się »wymagalny« gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do

??dania zap?aty podatku od podatnika, pomimo i? termin p?atno?ci mo?e zosta? odroczone.

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje si? wymagalny [obowi?zek podatkowy powstaje] w momencie dostarczenia towarów lub wykonania us?ug. Dostawy towarów innych ni? okre?lone w art. 5 ust. 4 lit. b) oraz ?wiadczenie us?ug, powoduj?ce zap?at? lub p?atno?? rat uwa?ane s? za zako?czone po up?ywie terminów, do których takie p?atno?ci lub sp?aty rat si? odnosz?. [Dostawy towarów, inne ni? okre?lone w art. 5 ust. 4 lit. b), oraz ?wiadczenie us?ug, z których wynikaj? powtarzaj?ce si? rozliczenia lub p?atno?ci, uwa?a si? za dokonane z chwil? zako?czenia okresów, do których te rozliczenia lub p?atno?ci si? odnosz?]. Pa?stwa cz?onkowskie mog? w niektórych wypadkach przewidzie?, ?e dostawy ci?g?e towarów i us?ug, dokonywane przez okre?lony czas, b?d? uwa?ane za zako?czone przynajmniej w odst?pach rocznych.

Jednak?e w przypadku gdy zap?ata nast?puje przed wykonaniem dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug, podatek staje si? wymagalny w momencie otrzymania p?atno?ci i od jej wysoko?ci.

Na zasadzie odst?pstwa od powy?szych przepisów, pa?stwa cz?onkowskie mog? postanowi?, ?e podatek staje si? wymagalny dla niektórych transakcji lub dla niektórych kategorii podatników:

- nie pó?niej ni? z dat? wystawienia faktury lub dokumentu uznawany za faktur?, lub
- nie pó?niej ni? w momencie pobrania ceny, lub
- w przypadku, kiedy faktura lub dokument uznawany za faktur? nie jest wystawiony lub jest wystawiony z opó?nieniem, w okre?lonym terminie od daty zdarzenia podatkowego”.

5 Zgodnie z art. 13 cz??? B szóstej dyrektywy:

„Nie naruszaj?c innych przepisów Wspólnoty, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj?, na warunkach, które ustalaj? w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania zwolnie? od podatku i zapobie?enia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadu?yciom:

[...]

b) najem lub dzier?aw? nieruchomo?ci, z wyj?tkiem:

1. udzielenia zakwaterowania, wed?ug przepisów prawa pa?stw cz?onkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, w??cznie z zapewnianiem miejsc w obozach wakacyjnych, lub na terenach przystosowanych do biwakowania;
2. wynajmu miejsc parkingowych;
3. wynajmu trwale zainstalowanego wyposa?enia i urz?dze?;
4. wynajmu sejfów.

Pa?stwa cz?onkowskie mog? ustali? dalsze wy??czenia w zakresie tego zwolnienia.

[...]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

Dzia?alno?? MRL

6 MRL jest spółką mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Jest zarejestrowana dla celów podatku VAT w tym państwie czonkowskim oraz dla celów podatku IVA, białego hiszpańskim odpowiednikiem podatku VAT.

7 Działalność MRL prowadzona w Zjednoczonym Królestwie i w Hiszpanii polega na sprzedaży praw do korzystania w oznaczonym czasie („timesharing”) z mieszkalnych w turystycznych kompleksach rezydencjalnych położonych w obydwu ww. państwach czonkowskich (zwanymi dalej „prawami do korzystania w oznaczonym czasie”). MRL posługuje się tymi samymi dokumentami umów w Zjednoczonym Królestwie i w Hiszpanii.

8 Od dnia 3 października 2003 r. MRL sprzedaje nowy produkt polegający na programie „opcji”, zwanym „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (opcje Hotels and Resorts, zwane dalej „programem opcji”). Utworzenie programu miało na celu zapewnić lepsze wykorzystanie niesprzedanego pakietu praw do korzystania w czasie oznaczonym i zaoferowanie klientom MRL większej elastyczności w warunkach zakwaterowania w jej rezydencjach, w szczególności jeżeli chodzi o wybór rezydencji oraz okresu jej zajmowania.

9 W celu wdrożenia programu opcji MRL stworzyła klub, również noszący nazwę „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (zwany dalej „Klubem”). Jest on podmiotem nieposiadającym celu zarobkowego i pozbawionym osobowości prawnej, który jest regulowany spisanim statutem (zwanym dalej „statutem”). Zgodnie z tym statutem głównym celem Klubu jest „zapewnienie członkom prawa do rezerwacji wakacyjnych obiektów mieszkalnych oraz innych dodatkowych usług w określonym czasie w każdym roku przez wskazany poniżej okres 30 lat na podstawie [programu opcji] określonego w niniejszym statucie”.

10 Z postanowienia odsyłającego wynika, że rzeczony statut i związane z nim umowy miały następujące główne cechy charakterystyczne:

- Klub został utworzony na okres 30 lat, od dnia 3 października 2003 r. do dnia 2 października 2033 r.
- MRL jest członkiem założycielem w rozumieniu statutu, przysuguje mu uprawnienie i obowiązek prowadzenia działalności i spraw klubu oraz zarządzania programem i podejmowania wszelkich czynności, które uzna za właściwe w tym celu.
- MRL, działając jako członek założyciel, ustanowił powiernika, na którego przeniósł wszystkie prawa do korzystania w czasie oznaczonym, dotyczące jego zasobów mieszkalnych podlegających systemowi korzystania w czasie oznaczonym. Zgodnie ze statutem MRL przysuguje „prawa do punktów” przypadających na te zasoby mieszkaniowe. Rzeczne prawa MRL może przenieść na członków zwyczajnych.
- Klienci MRL, którzy złożą wniosek o przystąpienie do programu opcji i którzy spełniają warunki przystąpienia, zostają członkami zwyczajnymi Klubu. Uzyskują oni „prawa do punktów” albo poprzez przeniesienie ich przez MRL, albo poprzez zdeponowanie u powiernika praw do korzystania z nieruchomości w określonych tygodniach.
- MRL przyznaje określoną wartość wszystkim tygodniom korzystania dostępnym dla członków. Wartość ta wyrażona jest jako określona liczba punktów, ustalana w zależności od lokalizacji, standardu i rodzaju nieruchomości oraz pory roku. W każdym roku członkowie otrzymują określoną liczbę punktów zgodnie z ich prawami do takich punktów. Mogą je wykorzystać w ciągu tego roku poprzez przekształcenie tych punktów w prawo do zajmowania danego obiektu mieszkalnego w określonym czasie, według swojego wyboru dokonywanego w

granicach przysługujących im punktów i tygodni, w których obiekt ten jest dostępny do korzystania. Pojęcie „prawa do punktów” oznacza prawo członków do otrzymywania corocznie punktów umożliwiających realizację praw użytkownika pomieszczeń mieszkalnych w danym roku.

– Przystąpienie do programu opcji nie wymaga wniesienia opłaty wpisowej, lecz wnioskujący o przyjęcie jako członek zwyczajny musi uzyskać „prawa do punktów” w dwojaki sposób. Albo nabywa te prawa od MRL, obecnie po cenie 2,50 GBP za każde prawo, przy czym stosowane są okazjonalne promocyjne rabaty. Nabycie takie następuje w ramach „umowy sprzedaży punktów” zawieranej pomiędzy nowym członkiem a MRL. Członek może również uzyskać „prawa do punktów” w zamian za zdeponowane u powiernika prawa do korzystania w czasie oznaczonym nabyte wcześniej u MRL oraz zapłatę „opłaty za uprzywilejowanie”.

– Nabycie drugie z tych metod może nastąpić na dwa różne sposoby. Po pierwsze, osoba będąca już posiadaczem nabytych u MRL praw do korzystania z nieruchomości przez czas oznaczony może wstąpić do swojej nieruchomości, której dotyczą te prawa, do programu opcji zawierając z MRL „umowę o udzieleniu przywilejów” i uzyskując w ten sposób „prawa do punktów” odpowiadające takim prawom do korzystania. Po drugie, osoba nieposiadająca jeszcze własnych praw do korzystania z nieruchomości w czasie oznaczonym może zawrzeć z MRL „umowę odsprzedaży i nabycia przywileju”, w drodze której jednocześnie nabywa ona takie prawa i wstępuje do programu opcji. Członkowie, którzy zawarli jedną z dwóch wymienionych umów, nazywani są „członkami uprzywilejowanymi”. Taki członek ma prawo w ciągu dwóch pierwszych miesięcy każdego roku do skorzystania z praw do korzystania przez czas oznaczony wniesionych przez niego do programu opcji w trakcie danego roku. W przeciwnym wypadku otrzymuje odpowiednią liczbę punktów, które może przeznaczyć na inne obiekty mieszkalne o podobnej wartości należące do programu opcji. W zakresie, w jakim uprzywilejowany członek zdeponował swoje prawa do korzystania w czasie oznaczonym u powiernika, dostępne są one dla innych członków, którzy pragną wykorzystać punkty dla zapewnienia sobie możliwości korzystania z danego obiektu mieszkalnego w trakcie tygodni, jakie odpowiadają tym prawom do korzystania.

– Członkowie zwyczajni zobowiązują się do ponoszenia rocznych opłat z tytułu zarządzania, w zależności od ich „praw do punktów” oraz opłat manipulacyjnych z tytułu rezerwacji kwater w ramach wykorzystywania punktów. Wpłaty dokonywane są na rzecz MRL w Szkocji.

– Członkowie zwyczajni mogą w każdym czasie nabywać od MRL dodatkowe „prawa do punktów”.

– MRL może umożliwić członkom wymianę przez nich punktów na korzystanie z hoteli prowadzonych przez MRL lub inne usługi. W ten sposób MRL daje członkom możliwość wystąpienia z dziesięciomiesięcznym wyprzedzeniem o zamianę przysługujących im punktów na zakwaterowanie w przez trzy, cztery bądź siedem nocy w jednym z 70 hoteli, zależnie od dostępności. Liczba punktów niezbędnych do takiej rezerwacji zależy od specjalnej klasyfikacji nadawanej każdemu ze współpracujących hoteli. Po zaakceptowaniu rezerwacji MRL odpowiada wobec hotelu za pokrycie kosztów zakwaterowania.

– Członkowie mogą zachować niewykorzystane w danym roku punkty do wykorzystania w następnym roku. Zachowują one wszystkie przysługujące im punkty, jeżeli wniosek zostanie złożony nie później niż dziewięć miesięcy przed końcem danego roku i tylko do 50% wszystkich punktów, jeżeli wniosek zostanie zgłoszony w okresie od dziewięciu do trzech miesięcy przed końcem roku.

– Z kolei członkowie, najpóźniej do trzech miesięcy przed końcem roku, mogą pobrać punkty z puli przysługujących im w następnym roku, tak aby mogli dokonać rezerwacji, która wymaga

większej liczby punktów niż punkty posiadane przez nich w danym roku. W tym celu podczas dokonywania rezerwacji muszą oni także uiścić szacunkowe opłaty z tytułu zarządzania za następny rok.

– MRL może ponadto umożliwić członkom Klubu uzyskanie dostępu do zewnętrznych (tj. prowadzonych przez osoby trzecie) programów wymiany praw do korzystania w oznaczonym czasie. MRL utrzymuje kontakty z jednym z takich programów, realizowanym pod nazwą „Interval International”, tak i przystępując do programu opcji członkowie bez dodatkowej opłaty uzyskują członkostwo w Interval International przez okres dwóch lat. Po upływie tego terminu mogą przedpłacić członkostwo w Interval International na swój koszt, zawierając odrębne umowy. Członkostwo w Interval International uprawnia członków klubu do wymiany tygodniowych praw do korzystania w ramach opcji, które przysługują im w zamian za punkty otrzymane w danym roku, na użytkowanie obiektów mieszkalnych udostępnianych przez innych członków Interval International. MRL może także lub zmodyfikować warunki ewentualnego umownego członkostwa w jakimkolwiek zewnętrznym programie dotyczącym praw użytkowania w oznaczonym czasie.

– MRL może w każdym czasie usunąć z programu opcji określony tydzień do korzystania odpowiadający prawu do korzystania w czasie oznaczonym zdeponowanemu w powiernika. Ma jednak obowiązek zapewnić, aby zawsze była dostępna dostateczna liczba obiektów mieszkalnych, zapewniająca realizację pełnej ilości „praw do punktów”, przysługujących samemu MRL i członkom zwyczajnym. MRL ma także prawo ustalania i zmieniania klasyfikacji obiektów mieszkalnych dla celów przydziału punktów, a także dokonywania ponownego podziału punktów i „praw do punktów” poprzez zwiększenie lub zmniejszenie ich liczby w tym samym stosunku, przy zachowaniu warunku utrzymania ich wartości.

Postępowanie przed organami krajowymi

11 Sprawa przed sądem krajowym dotyczy prawidłowej kwalifikacji dla celów podatku VAT określonych usług świadczonych przez MRL w ramach jego działalności w zakresie przenoszenia praw do korzystania w czasie oznaczonym. Sporne jest również miejsce świadczenia tych usług.

12 Spór ten znajduje swoje źródło w decyzji Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs wydanej w marcu 2004 r., zgodnie z którą, po pierwsze, przenoszenie przez MRL „praw do punktów” stanowi podlegające opodatkowaniu przekazanie korzyści wynikających z przystąpienia do klubu, a po drugie miejscem tego świadczenia jest Zjednoczone Królestwo.

13 MRL wniosła skargę od tej decyzji do VAT and Duties Tribunal, Edinburgh, która została oddalona orzeczeniem z dnia 16 czerwca 2006 r.

14 Rozpatrując odwołanie od tego wyroku, Court of Session (Szkocja) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w sytuacji gdy MRL zgodnie ze statutem klubu i związanymi z nim umowami świadczy usługi polegające na przyznaniu umownych praw (»praw do punktów«) upoważnionych nabywców do otrzymania rozliczanych rocznie punktów, które mogą zostać każdego roku przekształcone na prawo do zajmowania i korzystania z w czasie oznaczonym z obiektów mieszkalnych w rezydencjach strony skarżącej, świadczenie to należy określić jako najem lub dzierżawę nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy [...] [czy też jako] przyznanie statutu członka klubu, lub też [należy je określić] w inny [jeszcze] sposób?

2) Czy na odpowiedź na pytanie pierwsze mogą mieć wpływ następujące czynniki:

[-] w niektórych przypadkach klient nabywa prawa umowne w zamian za zdeponowanie u MRL istniejących wcześniej praw do zajmowania [w oznaczonym czasie] [...] obiektów mieszkalnych [...] położonych w danym miejscu przez ustalony tydzień lub kilka tygodni;

[-] klient może postanowić w trakcie danego roku o nieprzekształcaniu w prawo do zajmowania wszystkich lub części posiadanych przez niego w danym roku punktów i zwiększyć przez to liczbę punktów, do których będzie miał prawo w kolejnym roku, lub też z zastrzeżeniem warunków umownych stosowanych w [ramach] programu [opcji] w danym roku zwiększyć liczbę punktów, z których może skorzystać w danym roku, poprzez »zapozyczenie« punktów [...], które mu będzie przysługiwać w kolejnym roku;

[-] w czasie pomiędzy nabyciem »praw do punktów« a chwilą ich przekształcenia na punkty rezydencje, których dotyczy przekształcenie w prawo do zajmowania, mogą ulec zmianie;

[-] usługodawca, zgodnie z umownymi warunkami programu [opcji], ma prawo zmniejszyć liczbę punktów przysługujących corocznie klientowi;

[-] skarżący może w pewnych okolicznościach umożliwić osobom posiadającym »prawa do punktów« dostęp do zewnętrznego programu praw do korzystania w oznaczonym czasie;

[-] skarżący może w pewnych okolicznościach dać osobom posiadającym »prawa do punktów« możliwość wymiany punktów na zakwaterowanie w hotelach prowadzonych przez niego lub na inne oferowane przez niego usługi;

3) a) Czy przewidziane przez podatnika usługi opisane w dwóch pierwszych pytaniach [...] są »usługami związanymi z nieruchomością« w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy [...]

b) [W razie odpowiedzi twierdzącej], jak należy określić miejsce świadczenia, w przypadku gdy członkowie [rzeszonego klubu] mogą korzystać z praw umownych do zajmowania nieruchomości w oznaczonym czasie w kilku państwach członkowskich i nie wiadomo w chwili świadczenia usługi, który obiekt mieszkalny zostanie zajęty?

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

15 W pytaniach, które należy rozpatrzyć przede wszystkim, sąd odsyłający usiłuje w szczególności, po pierwsze, ustalić klasyfikację usług takich jak usługi będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, a także miejsce, w którym usługi te są świadczone, a po drugie wyjaśnić, czy system wyjątków przewidzianych w art. 13 cz. II B lit. b) szóstej dyrektywy znajduje zastosowanie do tych usług.

W przedmiocie klasyfikacji miejsca świadczenia usług

16 Należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze”. W tym zakresie Trybunał stwierdził już, iż świadczenie usług „jest odpłatne” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, a zatem podlega opodatkowaniu, wyjątkowo jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (zob. wyroki: z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93 Tolsma, Rec. s. I-743, pkt 14; z dnia 14 lipca 1998 r. w sprawie C-172/96 First National Bank of Chicago, Rec. s. I-4387, pkt

26; z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. s. I-3293, pkt 39).

17 Wiadczenie charakterystyczne takiego rodzaju usługi, która stanowi przedmiot umowy w postępowaniu przed sądem krajowym, polega na przyznaniu praw umownych zwanych „prawami do punktów”, umożliwiającym odbiorcy otrzymanie punktów, które mogą zostać wymienione każdego roku na prawo do zajmowania w oznaczonym czasie obiektu mieszkalnego w kompleksach turystycznych usługodawcy lub na prawo do zakwaterowania w hotelu lub skorzystania z innych usług, które nie zostały określone w dokumentach umownych.

18 W tych okolicznościach należy zbadać elementy owej umowy w taki sposób, aby określić, jakie usługi są świadczone w zamian za wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę. Należy w związku z tym posłużyć się metodą użytą przez rzecznika generalnego w pkt 52 opinii i określić w ten sposób różne formy wynagrodzenia przewidziane przez tę umowę.

19 Z postanowienia odsyłanego wynika, że w ramach programu opcji klient może stać się posiadaczem „praw do punktów” bądź to poprzez nabycie ich od MRL za uiszczeniem ceny nabycia, bądź to poprzez zdeponowanie praw do korzystania w czasie oznaczonym w określonych tygodniach u powiernika, płatne w ten sposób „ceną za uzyskanie przywileju”.

20 W drugim przypadku „prawa do punktów” mogą zostać nabyte przez osobę, która jest już posiadaczem praw do korzystania w czasie oznaczonym, która wcześniej owe prawa do programu opcji w ramach „umowy nabycia przywileju” zawartej z MRL. Z chwilą, w której nabywa ona prawa w programie opcji, osoba ta zasadniczo traci związek z określonymi prawami do korzystania w czasie, które umożliwiły jej owo nabycie.

21 Oczywiście ta ostatnia cecha charakterystyczna odróżnia program opcji od systemu spornego w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 3 września 2009 r. C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533, na który powołuje się MRL. W rzeczywistości bowiem dostęp do programu opcji MRL następuje przez samo tylko nabycie punktów, które mogą następnie zostać przekształcone później w usługi świadczone przez MRL w ramach tego programu. W ten sposób punkty, o przyznanie których może ubiegać się każdy posiadacz „praw do punktów”, odzwierciedlają wartość pobytu w danej rezydencji lub wartość innej usługi świadczonej przez MRL, stanowiąc sposób zapłaty, z którego klienci korzystają w szczególności przy zapłacie nabycia prawa do korzystania w oznaczonym czasie z danej rezydencji. Z kolei system sporny w sprawie zakończonej wyrokiem RCI Europe stanowi zwykły system sprzedaży praw do korzystania w oznaczonym czasie.

22 Niemniej jednak owo rozróżnienie nie wyklucza zastosowania tego samego kryterium oceny, to znaczy kryterium uwzględniającego ostateczny zamiar, z jakim członkowie dokonali zapłaty za otrzymanie usług (ww. wyrok w sprawie RCI Europe, pkt 29).

23 Poprzez zastosowanie tego kryterium w systemie, w którym praktycznie nie ma sprzedaży praw do korzystania w czasie oznaczonym, takim jak w sprawie przed sądem krajowym, okazuje się, że nabycie „praw do punktów” w ramach programu opcji jest dokonywane z zamiarem wykorzystania tych praw w celu przekształcenia ich w usługi oferowane w ramach rzeczonoego programu.

24 W rzeczywistości bowiem, tak jak to podniosła rzecznik generalna w pkt 74 opinii, klient zawiera pierwotną umowę nie z zamiarem zbierania punktów, lecz z zamiarem korzystania w oznaczonym czasie z danej rezydencji lub z zamiarem uzyskania usługi, które zostaną wybrane później. Zakup „praw do punktów” nie jest zatem sam w sobie celem dla klienta. Nabycie takich praw, a także przekształcenie punktów należy uznać za uprzednie transakcje dokonywane w celu uzyskania możliwości do ubiegania się o prawo do korzystania w oznaczonym czasie z danej

rezydencji, zakwaterowania w hotelu lub do skorzystania z innej usługi.

25 W związku z tym to w ostatecznej fazie tego przekształcenia nabywca „praw do punktów” otrzymuje przewidziane świadczenie wzajemne w zamian za jego pierwotną zapłatę.

26 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że podstawą opodatkowania świadczenia usług stanowi wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie za wykonaną usługę, oraz że świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, jeżeli istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym za nią wynagrodzeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. s. 1443, pkt 11, 12; ww. wyrok w sprawie Tolsma, pkt 14).

27 W związku z tym okazuje się, że w systemie takim jak program opcji rzeczywistym świadczeniem, w którego celu nabywane są „prawa do punktów”, jest usługa polegająca na udostępnieniu uczestnikom tego programu różnych możliwych świadczeń wzajemnych, które można uzyskać dzięki punktom wynikającym z tych praw. W rzeczywistości świadczenie usługi nie kończy się przed przekształceniem owych punktów.

28 Z powyższego wynika, że w przypadku, w którym usługa polega na zakwaterowaniu w hotelu lub na prawie do korzystania w czasie oznaczonym z rezydencji, to w chwili przekształcenia punktów na konkretne usługi powstaje związek pomiędzy świadczoną usługą a wynagrodzeniem zapłaconym przez klienta, składającym się z punktów wynikających ze wcześniej nabytych praw.

29 Ponadto jeżeli chodzi o system taki jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, to należy stwierdzić, po pierwsze, że w chwili nabycia „praw do punktów” klient nie jest w stanie znać dokąd rezydencji ani innych usług dostępnych w trakcie danego roku, ani też wartości w punktach pobytu w takich rezydencjach oraz wartości takich usług. Po drugie to MRL ustanawia klasyfikację w punktach dostępnych rezydencji i usług, tak że wybór klienta jest z zasady ograniczony do rezydencji i usług, które są dostępne z uwagi na posiadanie przez niego liczby punktów.

30 W tych okolicznościach istotne przesłanki powstania wymagalności podatku VAT nie powstają z chwili pierwotnego nabycia praw takich jak „prawa do punktów”, co wyklucza zastosowanie art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy.

31 Tymczasem, tak jak to wynika z wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-419/02 BUPA Hospitals et Goldsborough Developments, Zb.Orz. s. I-1685, aby powstał obowiązek podatkowy, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszła dostawa lub przyszłe świadczenie usług, muszą już być znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania takiej zapłaty towary i usługi powinny być szczegółowo określone. Tym samym opodatkowaniu podatkiem VAT nie powinny podlegać zapłacone zaliczki za dostawy towarów i świadczenie usług, które nie zostały dotychczas określone w sposób wyraźny (ww. wyrok w sprawie BUPA Hospitals i Goldsborough Developments, pkt 50).

32 Rzeczywista usługa jest zatem usługą otrzymana dopiero w chwili, w której klient przekształca punkty wynikające z wcześniej nabytych „praw do punktów”, ponieważ zgodnie z art. 10 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny dopiero z tej chwili.

33 Z powyższego wynika, że w takim systemie tylko po przekształceniu przez klienta punktów wynikających z wcześniej nabytych praw w prawo do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji, do korzystania z zakwaterowania w hotelu lub w prawo do innej usługi możliwe jest

określenie systemu podatku VAT mającego zastosowanie do danej transakcji w zależności od rodzaju świadczonych usług. W związku z tym miejscem świadczenia jest w szczególności miejsce, w którym po stronie są rezydencje lub hotel, w stosunku do których klient otrzymuje prawo pobytu po przekształceniu tych punktów.

34 Oczywiście z zastosowania tej zasady, tak jak to zauważył rzecznik generalny w pkt 79–86 opinii, mogą wynikać trudności takie jak konieczność przekształcenia – osobno dla każdego przekształcania punktów – punktów przekształconych przez klienta w wartość pieniężną odpowiadającą takim „prawom do punktów”, problemy związane z brakiem przejrzystości stawki przekształcenia „praw do punktów” w punkty, brak opodatkowania przychodów przez potencjalnie długi okres, problemy związane z odmiennymi stawki VAT pomiędzy nabyciem „praw do punktów” a przekształceniem odpowiednich punktów oraz możliwością nieprzekształcenia punktów przez klienta.

35 Niemniej jednak takie trudności nie mogą uzasadniać przyjęcia rozwiązania takiego jak sugerowane przez MRL, zgodnie z którym miejsce świadczenia usług miałyby być określone poprzez zastosowanie metody ryczałtowego rozdziału opartej na rezydencjach mieszkalnych dostępnych w chwili nabycia „praw do punktów”.

36 Stosowanie takiej metody również wiązałyby się z różnymi trudnościami, a ponadto wiązałyby się z ryzykiem nadużyć w zakresie, w jakim podatnik mógłby wjechać do rezydencji mieszkalnych rzekomo dostępne, lecz nieużywane rezydencje położone w państwach członkowskich niepodlegających kontroli podatkowej Unii Europejskiej.

37 Ponadto taka metoda rozdziału nie miałaby żadnej wyraźnej podstawy prawnej w szóstej dyrektywie. Jedynym uzasadnieniem byłoby w rzeczywistości ułatwienie pracy administracyjnej wymaganej od MRL w celu wykonania jego obowiązków wobec organów podatkowych.

38 W tym zakresie należy przypomnieć, iż przedsiębiorca taki jak MRL jako podatnik podlega na podstawie rozdziału XIII szóstej dyrektywy określonym obowiązkom, w tym obowiązkowi przewidzianemu w jej art. 22 ust. 2, polegającym na „prowadz[eniu] ewidencj[i] księgow[ej] w sposób wystarczającyco szczególnie do celów stosowania VAT oraz kontroli przez organ podatkowy”.

39 W celu spełnienia tego obowiązku do przedsiębiorcy tego należy w związku z tym przedstawić dokumenty księgowych umożliwiających określenie w wystarczającyco przejrzysty sposób podstawy opodatkowania, co jest niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania wspólnego systemu podatku VAT.

40 Należy dodać, iż państwa członkowskie nie są bezbronne wobec ewentualnego braku współpracy ze strony podatników. W rzeczywistości bowiem zasada wspólnego systemu podatku VAT nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu środków stanowiących sankcję z tytułu nieprawidłowości w deklarowaniu należnych kwot podatku VAT. Przeciwnie, art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy VAT stanowi, że państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, które uznają za konieczne w celu zapewnienia prawidłowego poboru podatku (wyrok z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K-1, Zb.Orz. s. I-161, pkt 20).

41 Wreszcie należy wskazać, że zgodnie z art. 80 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), w celu zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki, aby podstawę opodatkowania w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne, określone przez

państwo czonkowskie, bya warto?? wolnorynkowa transakcji.

42 Z uwagi na ogół powyższych okoliczności należy stwierdzić, że świadczenie usług przez przedsiębiorcę takiego jak MRL w ramach systemu takiego jak program opcji należy zaklasyfikować w chwili, w której klient uczestniczy w takim systemie przekształca nabyte pierwotnie prawa w usługę zaoferowaną przez tego przedsiębiorcę. Jeżeli takie prawa są przekształcane w zakwaterowanie w hotelu lub w prawo do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji, usługa ta stanowi świadczenie usług związanych z nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, które wykonywane są w miejscu, w którym położone są ten hotel lub ta rezydencja.

W przedmiocie zwolnienia na podstawie art. 13 cz.?? B lit. b) szóstej dyrektywy

43 Jeżeli chodzi o przeniesienie praw takich jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym „prawa do punktów”, to w zakresie, w jakim mogły zostać one wykorzystane w celu uzyskania zakwaterowania w hotelach, należy stwierdzić, iż zwolnienie przewidziane w art. 13 cz.?? B lit. b) szóstej dyrektywy jest wyraźnie wykluczone przez pkt 1 tego przepisu, ponieważ chodzi o transakcje zakwaterowania dokonane w ramach sektora hotelarskiego.

44 Z kolei jeżeli prawa te są uzyskaniu korzystania w czasie oznaczonym z rezydencji, to należy ustalić, czy przeniesienie tych praw powinno zostać zaklasyfikowane jako „najem lub dzierżawa” w rozumieniu rzeczonoego art. 13 cz.?? B lit. b) oraz czy mają zastosowanie wyłączenia z systemu zwolnień przewidziane przez ten przepis.

45 W pierwszej kolejności należy przypomnieć, że pojęcia używane do oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 Arthur Andersen, Zb.Orz. s. I-1719, pkt 24; z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 Stichting Kinderopvang Enschede, Zb.Orz. s. I-1385, pkt 13; z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C-89/05 United Utilities, Zb.Orz. s. I-6813, pkt 21).

46 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podstawowe cechy charakterystyczne pojęcia „wynajem i dzierżawa nieruchomości” w rozumieniu art. 13 cz.?? B lit. b) szóstej dyrektywy jest przyznanie jednej z umawiających się stron przez uzgodniony czas i za wynagrodzeniem prawa do zajmowania nieruchomości w taki sposób, jakby była ona jej właścicielem, i z wyłączeniem innych osób z korzystania z takiego prawa (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 Goed Wonen, Rec. s. I-6831, pkt 55; z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 21; z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. s. I-5965, pkt 25). W celu dokonania oceny, czy dana umowa odpowiada tej definicji, należy wziąć pod uwagę wszystkie cechy charakterystyczne danej transakcji, a także okoliczności, w jakich ona przebiega. W tym zakresie decydującym czynnikiem jest obiektywny charakter danej transakcji, niezależnie od nadanej jej przez strony klasyfikacji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Cantor Fitzgerald International, pkt 33).

47 W kontekście takim jak kontekst sprawy przed sądem krajowym prawo do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji otrzymane w zamian za pierwotnie nabyte prawa spełnia warunki najmu, ponieważ posiada cechy charakterystyczne odpowiadające pojęciu „najem” w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy. Z okoliczności przedstawionych przez sąd odsyłający wynika, że po tym jak członek przekształcił swoje punkty w takie prawo, dysponuje on prawem do zajmowania nieruchomości, tak jakby był jej właścicielem, z wyłączeniem możliwości korzystania przez inne osoby z takiego prawa w określonym czasie.

48 Ponadto, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 106 opinii, w ramach takiego systemu jak system sporny w postępowaniu przed sądem krajowym klient nabywa „prawa do punktów” w celu ostatecznego otrzymania prawa do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji wakacyjnej. W związku z tym w celu zaklasyfikowania jako „najmu” przeniesienia takiego prawa do korzystania nie ma znaczenia, że szczególne cechy danej nieruchomości nie są w danym wypadku wystarczająco znane, ponieważ w każdym razie stronom umowy znane są warunki korzystania.

49 Jeżeli chodzi o wyłączenie ustanowione w pkt 1 tego przepisu, to dotyczy ono poza zakwaterowaniem w sektorze hotelarskim również zakwaterowania w sektorach o podobnym charakterze, przy czym zgodnie z akapitem drugim rzeczono art. 13 cz. III B lit. b) państwa członkowskie mogą przewidzieć dodatkowe wyłączenia z zakresu zastosowania zwolnienia przewidzianego w rzeczony lit. b).

50 Tak jak Trybunał orzekł już w wyroku z dnia 12 lutego 1998 r. w sprawie C-364/95 Blasi, Rec. s. I-481, pkt 20–22, wyrażenie „sektory o podobnym charakterze” powinno być interpretowane w sposób szeroki, ponieważ ma ono na celu zagwarantowanie, iż zostaną opodatkowane transakcje zakwaterowania czasowego podobne do usług świadczonych w sektorze hotelarskim, które są potencjalnie konkurencyjne względem tych ostatnich usług. Przy określeniu transakcji zakwaterowania, które powinny zostać opodatkowane w drodze odstąpienia od wyjątku dotyczącego najmu i dzierżawy nieruchomości zgodnie z art. 13 cz. III B lit. b) pkt 1 szóstej dyrektywy, państwa członkowskie korzystają ze swobodnego uznania. Do nich należy w związku z tym podczas dokonywania transpozycji tego przepisu wprowadzenie kryteriów, które uznają za właściwe, dla dokonania rozróżnienia pomiędzy transakcjami opodatkowanymi oraz transakcjami niepodlegającymi opodatkowaniu, to znaczy dzierżawy i najmu nieruchomości.

51 Z powyższych rozważań wynika, iż art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy nie zabrania państwom członkowskim opodatkowania podatkiem VAT odpłatnego przeniesienia praw do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji posiadanych przez osoby trzecie.

52 Z uwagi na ogół powyższych okoliczności należy stwierdzić, iż w systemie takim jak program opcji, w sytuacji gdy klient przekształca pierwotnie nabyte prawa w prawo do czasowego korzystania z rezydencji, odnośna usługa stanowi najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy [obecnie odpowiada art. 135 ust. 1 lit. l) dyrektywy 2006/112]. Niemniej jednak przepis ten nie zabrania państwom członkowskim wyłączenia tej usługi ze zwolnienia.

53 W związku z tym na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż usługi świadczone przez przedsiębiorcę takiego jak skarżyciel przed sądem krajowym w ramach systemu takiego jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym program „opcji” należy klasyfikować w chwili, w której uczestnik takiego systemu przekształca pierwotnie nabyte przez niego prawa na usługi oferowane przez tego przedsiębiorcę. Jeżeli prawa te przekształcane są w zakwaterowanie w hotelu lub w prawo do korzystania w czasie oznaczonym z rezydencji, usługi te stanowią świadczenie usług związanych z nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej

dyrektywy, które są wykonywane w miejscu położenia tego hotelu lub tej rezydencji.

54 W systemie takim jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym program „opcji”, w sytuacji gdy klient przekształca pierwotnie nabyte prawa w prawo do czasowego korzystania z rezydencji, odnośna usługa stanowi najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. 2 B lit. b) szóstej dyrektywy, któremu obecnie odpowiada art. 135 ust. 1 lit. I) dyrektywy 2006/112. Niemniej jednak przepis ten nie zabrania państwowym członkowskim wyłączenia tej usługi ze zwolnienia.

W przedmiocie kosztów

55 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Wyłączenie usługi przez przedsiębiorcę takiego jak skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym w ramach systemu takiego jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym program „opcji” należy klasyfikować w chwili, w której klient uczestniczący w takim systemie przekształca nabyte pierwotnie prawa w usługę zaoferowaną przez tego przedsiębiorcę. Gdy takie prawa są przekształcane w zakwaterowanie w hotelu lub w prawo do korzystania w oznaczonym czasie z rezydencji, usługa ta stanowi wyłączenie usługi związanych z nieruchomością w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., które wykonywane są w miejscu, w którym położone są ten hotel lub ta rezydencja.**

2) **W systemie takim jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym program „opcji”, w sytuacji gdy klient przekształca pierwotnie nabyte prawa w prawo do czasowego korzystania z rezydencji, odnośna usługa stanowi najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 cz. 2 B lit. b) szóstej dyrektywy, zmienionej dyrektywą 2001/115 [któremu obecnie odpowiada art. 135 ust. 1 lit. I) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej]. Niemniej jednak przepis ten nie zabrania państwowym członkowskim wyłączenia tej usługi ze zwolnienia.**

Podpisy

* Język postępowania: angielski.