

Spojené v?ci C-53/09 a C-55/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

v.

Loyalty Management UK Ltd

a

Baxi Group Ltd

(žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podané House of Lords)

„Šestá sm?rnice o DPH – Základ dan? – Systém podpory prodeje – V?rnostní program umožňující zákazník?m získat body u obchodník? a vym?nit je za bonusové dárky – Platba, kterou poskytuje provozovatel programu dodavatel?m bonusových dárek? – Platba, kterou poskytuje obchodník provozovateli programu dodávajícímu bonusové dárky“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Základ dan? – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Da?, která je splatná nebo byla odvedena ze zboží a služeb, jež byly dodány nebo poskytnuty osob? povinné k dani*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 5, ?l. 6, ?l. 11 A odst. 1 písm. a) a ?l. 17 odst. 2)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty – Základ dan? – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Da?, která je splatná nebo byla odvedena ze zboží a služeb, jež byly dodány nebo poskytnuty osob? povinné k dani*

(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 5, ?l. 6, ?l. 11 A odst. 1 písm. a) a ?l. 17 odst. 2)

1. V rámci zákaznického v?rnostního programu, v rámci kterého provozovatel tohoto programu uzavírá s dodavateli, kte?í dodávají bonusové dárky zákazník?m, smlouvy, na základ? kterých, pokud tito dodavatelé dodávají bonusové dárky zákazník?m obchodníka vým?nou za body, jim tento provozovatel vyplácí hodnotu dohodnutou za tyto body, musí být ?lánky 5, 6, ?l. 11 ?ást A odst. 1 písm. a) a ?l. 17 odst. 2 v jeho zn?ní vyplývajícím z ?l. 28f bodu 1 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, ve zn?ní sm?rnice 95/7/ES vykládány v tom smyslu, že platby, které poskytuje provozovatel dot?eného programu dodavatel?m, kte?í dodávají bonusové dárky zákazník?m, musí být považovány za protipln?ní placené t?etí osobou za dodávku zboží t?mto zákazník?m nebo p?ípadn? za poskytování služeb t?mto zákazník?m. Je nicmén? v?cí vnitrostátního soudu, aby ov?il, zda tyto platby zahrnují rovn?ž protipln?ní za poskytování služeb odpovídající odlišnému pln?ní.

I když byl totiž tento v?rnostní program koncipován tak, aby motivoval zákazníky k nákup?m u ur?itých obchodník? a za tímto ú?elem poskytuje provozovatel n?kolik služeb spojených s provozováním tohoto programu, je hospodá?ská realita nicmén? taková, že v rámci tohoto

programu jsou bonusové dárky, které mohou být tvořeny jak zbožím, tak poskytováním služeb, dodávány dodavatelem zákazníkům. Krom toho taková transakce, spočívající v dodávání bonusových dárek, podléhá dani z přidané hodnoty, jestliže je uskutečnena v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Je pravda, že zaprvé prodej zboží a poskytování služeb vedoucí k přidělení bodů zákazníkům a zadruhé předání bonusových dárek výměnou za tyto body představují dvě různé operace. Nicméně šestá směrnice při dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění ve smyslu jejího čl. 2 bodu 1 nevyžaduje, aby protiplnění tohoto dodání nebo poskytnutí služeb bylo obdrženo přímo od jeho příjemce. Článek 11 část A odst. 1 písm. a) této směrnice totiž stanoví, že protiplnění může být obdrženo od třetí osoby. V tomto ohledu jestliže výměna bodů zákazníky u dodavatele vede k platbě provozovatelem vnitrostního programu tímto dodavatelem, přičemž tato platba se skládá ze servisních poplatků nesených provozovatelem, které představují pevnou částku stanovenou za každý bod vyměřený za část ceny nebo celou cenu bonusového dárku, pak tato platba odpovídá protiplnění za dodání bonusových dárek.

(viz body 41–43, 47, 55–57, 65 a výrok)

2. V rámci zákaznického vnitrostního programu, ve kterém provozovatel programu, který se zásobuje bonusovými dárky a je tak jejich vlastníkem, nabízí uvedený program a distribuuje tyto dárky zákazníkům sponzorujících obchodníků výměnou za vnitrostní body, musí být články 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývající z čl. 28f bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, ve znění směrnice 95/7/ES vykládány v tom smyslu, že platby, které poskytuje sponzor provozovateli dotčeného programu, který dodává bonusové dárky zákazníkům, musí být považovány částecí za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží tímto zákazníkům a částecí za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné provozovatelem tohoto programu ve prospěch tohoto sponzora.

I když byl totiž tento vnitrostní program koncipován, aby motivoval zákazníky k nákupům u určitých obchodníků a za tímto účelem poskytuje provozovatel několik služeb spojených s provozováním tohoto programu, je hospodářská realita nicméně taková, že v rámci tohoto programu jsou bonusové dárky, které jsou tvořeny zbožím, dodávány provozovatelem zákazníkům. Krom toho taková transakce, spočívající v dodávání bonusových dárek, podléhá dani z přidané hodnoty, jestliže je uskutečnena v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Je pravda, že zaprvé prodej zboží a poskytování služeb vedoucí k přidělení bodů zákazníkům a zadruhé předání bonusových dárek výměnou za tyto body představují dvě různé operace. Nicméně šestá směrnice při dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění ve smyslu jejího čl. 2 bodu 1 nevyžaduje, aby protiplnění tohoto dodání nebo poskytnutí služeb bylo obdrženo přímo od jeho příjemce. Článek 11 část A odst. 1 písm. a) této směrnice totiž stanoví, že protiplnění může být obdrženo od třetí osoby. V tomto ohledu jestliže jsou bonusové dárky fakturovány provozovatelem programu sponzorovi za maloobchodní prodejní cenu zvýšenou o poštovné v okamžiku objednávky, kdy je vlastnictví převedeno a uskutečnena výměna za body, po odpůthu ziskového rozpětí provozovatele spočívajícího v rozdílu mezi maloobchodní prodejní cenou bonusového dárku a kupní cenou, za kterou si provozovatel tyto dárky opatřuje, představuje platba sponzora provozovateli protiplnění za dodání těchto dárek.

Nicméně jestliže platby poskytnuté sponzorem provozovateli odpovídají částce maloobchodní prodejní ceny bonusových dárek zvýšené o balné a poštovné a provozovatel tak dosáhne ziskového rozpětí tvořeného rozdílem mezi maloobchodní prodejní cenou bonusových dárek a kupní cenou, za kterou si sponzor tyto dárky opatřuje, může být platba rozdělena na dvě části, přičemž každá z těchto částí odpovídá odlišnému plnění. Podle toho představuje kupní cena protiplnění za dodání bonusových dárek zákazníkům, zatímco rozdíl mezi maloobchodní prodejní cenou placenou sponzorem a kupní cenou placenou provozovatelem za obstarání bonusových

dárk?, a sice ziskové rozp?tí, p?edstavuje protipln?ní za služby, které provozovatel programu poskytuje sponzorovi.

(viz body 22, 41–43, 48, 55–56, 58, 61–63, 65 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

7. ?íjna 2010(*)

„Šestá sm?rnice o DPH – Základ dan? – Systém podpory prodeje – V?nostní program umožňující zákazník?m získat body u obchodník? a vym?nit je za bonusové dárky – Platba, kterou poskytuje provozovatel programu dodavatel?m bonusových dárk? – Platba, kterou poskytuje obchodník provozovateli programu dodávajícímu bonusové dárky“

Ve spojených v?cech C?53/09 a C?55/09,

jejímž p?edm?tem jsou žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 234 ES, podané House of Lords (Spojené království), rozhodnutími ze dne 15. prosince 2008, došlými Soudnímu dvoru dne 6 a 9. února 2009, v ?ízeních

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Loyalty Management UK Ltd (C?53/09),

Baxi Group Ltd (C?55/09),

SOUDNÍ DV?R (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, p?edseda senátu, A. Arabadžev, A. Rosas (zpravodaj), U. Lõhmus a P. Lindh, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kancelá?e: L. Hewlett, vrchní rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení a po jednání konaném dne 21. ledna 2010,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za Loyalty Management UK Ltd G. Sinfieldem, solicitor, a D. Milnem, QC,
- za Baxi Group Ltd B. Cooperem, solicitor, a D. Scoreym, barrister,
- za vládu Spojeného království L. Seeboruthem a S. Hathawaym, jako zmocn?nci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

- za řeckou vládu K. Georgiadisem a I. Bakopoulosem jakož i M. Tassopoulou, jako zmocnenci,
- za Evropskou komisi M. Afonso a R. Lyalem, jako zmocnenci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a), jakož i čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) a Loyalty Management UK Ltd (dále jen „LMUK“) (věc C-53/09) a Commissioners a Baxi Group Ltd (dále jen „Baxi“) (věc C-55/09) ohledně kvalifikace, pro účely výpočtu daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), protihodnoty za platby provedené jednak provozovatelem vrnostního programu ve prospěch dodavatelů, jež dodávali bonusové dárky zákazníkům, a jednak obchodníkem ve prospěch provozovatele vrnostního programu dodávajícího takové dárky.

Právní rámec

Právo Unie

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem daní z přidané hodnoty dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Článek 5 této směrnice zní:

„1. Výrazem „dodání zboží“ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[...]

6. Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, popřípadě obecněji zceno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a [DPH] z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění.“

5 Článek 6 uvedené směrnice stanoví:

„1. „Poskytováním služeb“ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

[...]

2. Za poskytování služeb za protiplnění se považují::

[...]

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě občany zúčastněno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

[...]“

6 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je :

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby“.

7 Článek 17 odst. 2 této směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28 f bodu 1 této směrnice, zní:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je [v tuzemsku] splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je [v tuzemsku] daňovým dlužníkem;

b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží dovezené do tuzemska;

c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a), čl. 6 odst. 3 a čl. 28a odst. 6.“

8 Články 14, 16, 24, 26, 73, 74 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) v zásadě přebírají znění článků 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a), jakož i čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

Vnitrostátní právo

9 Ze spisu předaného Soudnímu dvoru vyplývá, že relevantními ustanoveními vnitrostátního práva jsou články 2, 5, 19, 24, 25 a 26 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994), jakož i příloha 4 odst. 1 až 5 a příloha 6 odst. 6 tohoto zákona. Tato ustanovení přebírají odpovídající články uvedené v šesté směrnici.

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-53/09

10 LMUK provozuje zákaznický věrnostní program. V rámci tohoto programu zákazníci získávají body, které mohou vyměnit za bonusové dárky tvořené zbožím nebo službami, jestliže nakupují velké množství zboží nebo služeb od maloobchodníků účastnících se tohoto programu. V rámci téhož programu existují i akční, a sice sponzoři, v projednávaném případě maloobchodníci, kteří se snaží motivovat zákazníky, aby u nich více nakupovali, zákazníci, provozovatel dotyčného programu, v projednávané věci LMUK a dodavatelé, v projednávané věci společnosti dodávající výměnou za body zákazníkům bonusové dárky.

11 Sponzoři přidělují zákazníkům za každý nákup body v závislosti na utracené částce. Jestliže zákazník nashromáždí dostatečný počet bodů, může obdržet výměnou za body bonusový dárek, a to buď bezplatně, nebo za sníženou cenu. Bonusové dárky obstarávají dodavatelé.

12 V rámci tohoto systému platí sponzoři LMUK úřadovnou částku za každý vydaný bod. Platí rovněž roční poplatek za marketing, rozvoj a propagaci daného programu. Dodavatelé dostávají od LMUK za každý vyměněný bod pevnou částku, která se nazývá „servisní poplatek“.

13 Dodavatelé vystavují LMUK fakturu zahrnující DPH z uvedeného poplatku. Když se LMUK snažila odpočíst tuto DPH placenou na vstupu, Commissioners rozhodl, že zaplacená daň představovala daň ze servisního poplatku, který je platbou za plnění uskutečněné dodavateli nikoli ve prospěch LMUK, nýbrž zákazníkům, přestože jsou tato plnění placena zcela nebo zčásti LMUK. Commissioners tak měl za to, že dotyčný poplatek je protiplněním placeným toutéž osobou za poskytnutí bonusových dárek zákazníkům a že LMUK v důsledku toho nemá právo na odpočet daně placené na vstupu z tohoto servisního poplatku.

14 LMUK podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k VAT and Duties Tribunal. Uvedený soud měl za to, že dodání zboží zákazníkům uskutečňuje dodavatelé výměnou za body musí být považována za poskytování služeb společností LMUK.

15 Commissioners podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek k High Court of Justice (England & Wales). Tento soud změnil rozsudek VAT and Duties Tribunal a dospěl k závěru, že dodavatelé dodávají bonusové dárky zákazníkům a že dotyčný servisní poplatek je protiplněním placeným toutéž osobou, v projednávané věci LMUK, za uvedené dodání. Commissioners rovněž uplatnil před High Court of Justice (England & Wales) „podporný argument“ týkající se případu, ve kterém odmítly spotřívají ve zboží, v tom smyslu, že pokud dodavatelé dodávají takové zboží LMUK, vyplývá z toho, že LMUK je povinna odvést daň na výstupu z předpokládaného dalšího dodání stejného zboží zákazníkům podle čl. 5 odst. 6 šesté směrnice. High Court of Justice (England & Wales) rozhodl na základě tohoto podporného argumentu ve prospěch Commissioners.

16 LMUK se obrátila na Court of Appeal (England & Wales), který rozsudek High Court of Justice (England & Wales) zrušil. Court of Appeal (England & Wales) měl za to, že LMUK platí servisní poplatek dodatelům jako protiplnění za služby, které LMUK poskytují. V důsledku toho měla LMUK právo na odpočet DPH, kterou je tento poplatek zatížen.

17 Commissioners podal kasační opravný prostředek k House of Lords, který dospěl k závěru, že k rozhodnutí o sporu, jenž mu byl předložen, je nezbytné rozhodnutí Soudního dvora o výkladu směrnice 2006/112, dříve šesté směrnice.

18 Za těchto podmínek se House of Lords rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„V případě, kdy osoba povinná k dani (dále jen ‚provozovatel‘) vykonává obchodní činnost

spořívající ve vedení zákaznického věrnostního programu pro více účastníků [...], v jehož rámci provozovatel uzavírá různé následující smlouvy:

a) smlouvy s různými společnostmi, které jsou označovány jako „sponzoři“, na jejichž základě ti sponzoři přidělují „body“ zákazníkům [...], kteří dále od sponzorů kupují zboží nebo služby, a sponzoři hradí platby provozovateli;

b) smlouvy se [zákazníky], které stanoví, že jestliže zákazníci nakoupí zboží nebo služby od sponzorů, obdrží body, které mohou vyměnit za zboží nebo služby, a

c) smlouvy s různými společnostmi (označovanými jako „dodavatelé“), v nichž se dodavatelé zavazují zejména poskytovat zboží nebo služby [zákazníkům] za cenu nižší než obvyklou nebo bezplatně, pokud [zákazník] vymění své body a jako protihodnotu provozovatel platí „servisní poplatek“, který je vypočten podle počtu bodů vyměněných u tohoto dodavatele v určitém rozhodném období.

1) Jak mají být vykládány články 14, 24 a 73 směrnice 2006/112 [...] (dříve články 5, 6 a čl. 11 část A odst. 1 písm. a) [šesté směrnice]), pokud provozovatel hradí platby dodavateli?

2) Musí být tato ustanovení zejména vykládána v tom smyslu, že takové platby, jaké hradí provozovatel dodavateli, je třeba považovat za:

a) protiplnění výlučně za poskytnutí služeb uskutečněné dodavateli ve prospěch provozovatele, nebo

b) protiplnění výlučně za dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné dodavateli ve prospěch [zákazníků], nebo

c) protiplnění částečně za poskytnutí služeb uskutečněné dodavateli ve prospěch provozovatele a částečně za dodání zboží dodavateli [zákazníkům] nebo poskytnutí služeb uskutečněná dodavateli ve prospěch [zákazníků]?

3) V případě, že správná odpověď na druhou otázku je uvedena v písmenu c), takže servisní poplatek představuje protiplnění za dvě plnění dodavatele, první ve prospěch provozovatele a druhé ve prospěch [zákazníků], jaká kritéria stanoví právo Společenství pro určení, jak má být takový poplatek, jako je servisní poplatek, rozdělen mezi tato dvě plnění?

Věc C-55/09

19 Baxi je součástí skupiny společností, která vyrábí kotle a jiné podobné topné výrobky. Tato skupina společností zavedla věrnostní program zákazníků, v projednávané věci instalatéři kotlí, určený k tomu, aby je motivoval k nákupu jejích výrobků. Ve smyslu pojmů uvedených v bodě 10 tohoto rozsudku jedná Baxi v rámci tohoto programu jakožto sponzor.

20 Zákazníci, kteří se účastní uvedeného programu, získávají body, které mohou vyměnit za bonusové dárky tvořené zbožím nebo službami, jestliže nakupují výrobky společnosti Baxi. Je třeba nicméně uvést, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že spor v původním řízení se týká pouze bonusových dárek ve formě zboží.

21 Baxi pověřila provozováním dotčeného věrnostního programu společnost @1 Ltd (dále jen „@1“). Podle obecných podmínek tohoto programu jsou zákazníci ve smluvním vztahu s Baxi.

22 Provozování dotčeného věrnostního programu společností @1 zahrnuje zejména nabízení tohoto programu zákazníkům prostřednictvím katalogů a internetu, vyřizování žádostí o registraci,

vedení zákaznických út?t?, volbu, nákup a dodání bonusových dárk?, jakož i telefonní asisten?ní linku pro zákazníky.

23 Významný rozdíl mezi tímto programem a programem dot?eným ve v?ci C?53/09 spo?ívá v tom, že spole?nost @1 vybírá a kupuje bonusové dárky a dodává je zákazník?m. Tato spole?nost v d?sledku toho jedná jako provozovatel zákaznického v?rnostního programu i jako dodavatel. Bonusové dárky se dodávají výlu?n? vým?nou za body. Není možné obdržet bonusový dárek ve form? zlevn?ného nákupu. Baxi platí spole?nosti @1 maloobchodní prodejní cenu bonusových dárk?, jakož i ur?ité poplatky za zvláštní služby.

24 Baxi požádala o odpo?et DPH z ?ástek, které zaplatila spole?nosti @1. Commissioners m?l za to, že ?ástka maloobchodní prodejní ceny zboží placená Baxi spole?nosti @1 se skládá ze dvou ?ástí. Jedna ?ást uvedené ?ástky p?edstavuje protipln?ní za služby poskytované spole?ností @1 spole?nosti Baxi, u nichž má tato právo odpo?íst DPH fakturovanou spole?ností @1. Druhá ?ást p?edstavuje protipln?ní za dodání zboží spole?ností @1 zákazník?m, které bylo obdrženo ze strany t?etí osoby, u n?hož Baxi tuto da? ode?íst nem?že.

25 Baxi podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k VAT and Duties Tribunal. Tento soud zamítl návrh Baxi s tím, že rozhodl, že spole?nost @1 dodává bonusové dárky Baxi, která je dále bezúplatn? dodává zákazník?m. Baxi mohla v d?sledku toho odpo?íst DPH odvedenou na vstupu z dodání zboží, které obdržela, ale byla povinna p?iznat DPH vybíranou na výstupu z následného p?evodu zboží zákazník?m.

26 Baxi podala proti tomuto rozsudku opravný prost?edek k High Court of Justice (England & Wales), který rozhodl, že spole?nost @1 dodala bonusové dárky zákazník?m, a nikoliv Baxi, avšak že spole?nost @1 rovnž poskytla Baxi služby zahrnující zejména dodání zboží zákazník?m. Cena placená Baxi p?edstavuje protipln?ní za poskytování této služby a Baxi m?la tedy právo zacházet s celou DPH fakturovanou spole?ností @1 jako s daní placenou na vstupu.

27 Commissioners se obrátil na Court of Appeal (England & Wales), který rozhodl, že Baxi má nárok na vrácení DPH z celé své platby spole?nosti @1. Podle n?j je t?eba mít za to, že Baxi uskute?nila celou platbu vým?nou za službu, která jí byla poskytnuta spole?ností @1 a která z?ásti spo?ívala v dodání zboží zákazník?m, ?ímž se propagovala spole?nost Baxi, zajistila v?rnost zákazník? a byly spln?ny povinnosti této spole?nosti v?i zákazník?m na základ? v?rnostního programu.

28 Commissioners podal kasa?ní opravný prost?edek k House of Lords, který dosp?l k záv?ru, že k rozhodnutí o sporu, jenž mu byl p?edložen, je nezbytné rozhodnutí Soudního dvora o výkladu sm?rnice 2006/112, d?íve šesté sm?rnice.

29 Za t?chto podmínek se House of Lords rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„V p?ípad?, kdy

a) osoba povinná k dani ?ídí program propagace svých ?inností, který je provozován reklamní a marketingovou spole?ností, v jehož rámci jsou zákazník?m osoby povinné k dani vydávány ‚body‘ v souvislosti s koupí zboží t?mito zákazníky od této osoby;

b) zákazníci vym??ují své body bezplatn? za bonusové dárky reklamní a marketingové spole?nosti;

c) osoba povinná k dani se s uvedenou spole?ností dohodla, že jí bude hradit maloobchodní

prodejní cenu bonusových dárků.

- 1) Jak mají být vykládány články 14, 24, 73 a 168 směrnice 2006/112 [...] (dříve články 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 17 odst. 2 [v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1] [šesté směrnice]), pokud jde o platby osoby povinné k dani druhé společnosti?
- 2) Musí být tato ustanovení vykládána zejména v tom smyslu, že platby osoby povinné k dani druhé společnosti jsou považovány:
 - a) výlučně za protiplnění za poskytování služeb druhou společností osob povinné k dani;
 - b) výlučně za protiplnění třetí osoby za dodání zboží druhou společností zákazníkům;
 - c) za protiplnění, a to částečně za poskytování služeb druhou společností osob povinné k dani a částečně za dodání zboží druhou společností zákazníkům; nebo
 - d) za protiplnění jednak za poskytování reklamních a marketingových služeb a jednak za dodání bonusových dárků druhou společností této osob povinné k dani?
- 3) V případě, že odpověď na druhou otázku zní, že takové platby je třeba považovat částečně za protiplnění za poskytování služeb druhou společností osob povinné k dani a částečně za protiplnění poskytované osobou povinnou k dani jakožto třetí osobou druhé společnosti v souvislosti s dodáním zboží druhou společností zákazníkům, jaká kritéria stanoví právo Společenství k určení toho, jak se má taková platba rozdělit mezi tato dvě plnění?

30 Usnesením padesedy Soudního dvora ze dne 11. března 2009 byly věci C-53/09 a C-55/09 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

Úvodní poznámky

31 Vzhledem k tomu, že vnitrostátní soud odkazuje v předkládacích rozhodnutích jak na šestou směrnici, tak na směrnici 2006/112, je třeba uvést, že poslední uvedená směrnice byla přijata dne 28. listopadu 2006 a vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, tedy až poté, co nastaly skutečnosti v původním řízení. Je tedy třeba odpovědět na položené otázky pouze na základě šesté směrnice.

32 Je třeba rovněž konstatovat, pokud jde o věci C-53/09, že otázky položené předkládajícím soudem ani diskuse před Soudním dvorem se netýkaly vztahů mezi sponzory a provozovatelem výherního programu, tedy LMUK. V důsledku toho se posouzení Soudního dvora omezí na takové otázky, které položil předkládající soud.

K předložným otázkám

33 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda v rámci takového zákaznického výherního programu, jaký je dotčen ve věcech v původním řízení:

- musí být platby, které poskytuje provozovatel dotčeného programu dodavatelům, kteří dodávají bonusové dárky zákazníkům, považovány ve věci C-53/09 za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží třetímu zákazníkovi nebo případně za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné třetí dodavateli ve prospěch uvedených zákazníků nebo za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné uvedenými dodavateli ve prospěch provozovatele tohoto programu, a
- platby, které poskytuje sponzor provozovateli dotčeného programu, který dodává bonusové

dárky zákazníků, musí být ve věci C-55/09 považovány za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží skutečnou provozovatelem tohoto programu tímto zákazníkem nebo za protiplnění za poskytování služeb skutečné tímto provozovatelem ve prospěch tohoto sponzora.

Vyřazení předložená Soudnímu dvoru

34 V rámci věci C-53/09 LMUK uvádí, že platby, které poskytovala dodavatel, představují protiplnění za služby, které jí dodavatelé poskytli. Uvedené služby spoívají v různých smluvních plněních, zahrnujících souhlas dodavatel s dodáním zboží nebo služeb zákazníkům za sníženou cenu nebo bezplatně.

35 V rámci věci C-55/09 Baxi tvrdí, že platby, které poskytovala společnost @1, jsou protiplněním za služby, které jí tato společnost poskytla. Jedná se o různé reklamní služby, mezi něž patří dodávky bonusových dárek zákazníkům, jakož i poskytování informací o zákaznících společnosti Baxi.

36 Podle vlády Spojeného království a řecké vlády, jakož i Evropské Komise musí být platby poskytované ve věci C-53/09 LMUK dodavatel považovány za protiplnění placené třetí osobou, a sice LMUK, za dodání zboží dodavateli zákazníkům nebo, podle druhu bonusového dárku, za poskytování služeb tímto dodavateli ve prospěch těchto zákazníků.

37 Ve věci C-55/09 mají uvedené vlády a Komise za to, že platby poskytované Baxi společností @1 musí být považovány za protiplnění placené třetí osobou, a sice Baxi, za dodání zboží společností @1 zákazníkům. Nicméně vláda Spojeného království a Komise shodně uznávají, že část plateb, které Baxi zaplatila společnosti @1, a sice rozdíl mezi maloobchodní prodejní cenou bonusových dárek placenou Baxi společností @1 a kupní cenou, za kterou společnost @1 nabývá bonusové dárky, představuje protiplnění za služby, která tato společnost poskytuje Baxi.

Odpověď Soudního dvora

38 Je třeba připomenout, že společný systém DPH spoívá v tom, že se na zboží a služby uplatňuje až do stupně maloobchodu všeobecná daň ze spotřeby přímo úměrná k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen (viz zejména rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 21).

39 Je rovněž třeba připomenout, že základním kritériem pro použití společného systému DPH je zohlednění hospodářské reality (viz jednak pokud jde o pojem sídlo hospodářské činnosti ve věci DPH rozsudky ze dne 20. února 1997, DFDS C-260/95, Recueil s. I-1005, bod 23, a ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Sb. rozh. s. I-5655, bod 43, jakož i krom toho, pokud jde o určení osoby, které je určena dodávka zboží, obdobně, rozsudek ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil s. I-1317, body 35 a 36).

40 S ohledem na tyto úvahy je třeba za účelem odpovědi na položené otázky zaprvé určit povahu operací, které se uskutečnily v rámci vřnostních programů dotčených ve věcech v původním řízení.

41 Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že dotčené věcnostní programy byly uzavřeny, aby motivovaly zákazníky k nákupu u určitých obchodníků. Za tímto účelem poskytují LMUK ve věci C-53/09 a společnost @1 ve věci C-55/09 určitý počet služeb spojený s provozováním těchto programů.

42 Hospodářská realita je nicméně taková, že v rámci těchto programů jsou bonusové dárky – které mohou být tvořeny jak zbožím, tak poskytováním služeb, jak je tomu ve věci C-53/09 – dodávány dodavateli zákazníků.

43 Aby se určilo, zda tato transakce, spočívající v dodávání bonusových dárek, podléhá DPH, je třeba ověřit, zda představuje podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

44 Článek 5 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že dodání zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

45 Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz rozsudek ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7 a výše uvedený rozsudek Auto Lease Holland, bod 32).

46 Článek 6 odst. 1 šesté směrnice definuje pojem poskytování služeb jako jakékoliv plnění, které není dodáním zboží.

47 Z předkládacího rozhodnutí ve věci C-53/09 vyplývá, že LMUK uzavírá smlouvy s dodavateli, na základě kterých, pokud ti dodávají bonusové dárky zákazníkům výměnou za body, jim LMUK vyplácí hodnotu dohodnutou za tyto body. Na základě smlouvy uzavřené LMUK s každým dodavatelem tak ti obdrží, za podmínky, že dodají zákazníkům bonusové dárky, které mohou být ve formě nejen hmotného majetku, ale i služeb, od LMUK platbu. Jen tak totiž mohou získat body, za které jim následně LMUK poskytne platbu.

48 Z předkládacího rozhodnutí ve věci C-55/09 rovněž vyplývá, že se společnost @1 zásobuje bonusovými dárky a že zásoby těchto dárek jsou jejím vlastnictvím. V důsledku toho má společnost @1 nejen právo převést bonusové dárky zákazníkům, jako by byla jejich vlastníkem, ale ve skutečnosti je jejich vlastníkem. Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že společnost @1 distribuuje bonusové dárky zákazníkům.

49 Je tak třeba konstatovat, že ve věcech v původním řízení dodavatelé dodali zákazníkům zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice a ve věci C-53/09 jim rovněž poskytli služby ve smyslu čl. 6 odst. 1 uvedené směrnice.

50 Z druhé je třeba ověřit, zda byla tato plnění uskutečněna za protiplnění.

51 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služeb „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice předpokládá existenci přímé souvislosti mezi dodaným zbožím nebo poskytnutou službou a získanou protihodnotou (viz zejména ve věci poskytování služeb rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, bod 12).

52 Při zjišťování toho, zda existuje protiplnění a pokud tomu tak je, zda mezi tímto

protiplněním a dodaným zbožím nebo poskytnutou službou existuje souvislost, je třeba zohlednit, že výše ceny, kterou zákazníci platí sponzorům za zboží nebo služby ve věci C-53/09 a Baxi za zboží ve věci C-55/09 je stejná, ať už se zákazníci účastní věrnostních programů, nebo nikoli.

53 V této souvislosti je třeba připomenout, že v rámci věrnostního programu, na základě kterého ropná společnost převedla zboží kupujícím benzínu výměnou za body, které tyto kupující v závislosti na množství koupeného benzínu obdrželi při zaplacení maloobchodní ceny na benzínové pumpě, měl Soudní dvůr za to, že ropná společnost nemohla platně tvrdit, že cena placená kupujícími benzínu zahrnuje ve skutečnosti část představovanou hodnotou bodů nebo zboží vyměněného za tyto body, protože kupující benzínu, ať už si vezme či nevezme body, musel zaplatit stejnou maloobchodní cenu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum C-48/97, Recueil s. I-2323, bod 31).

54 Soudní dvůr totiž konstatoval, že prodej benzínu vedoucí k přidělení bodů zákazníkům a předání zboží výměnou za tyto body představují dvě různé operace (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kuwait Petroleum, bod 28).

55 Z toho tedy vyplývá, že ve věcech v převodním řízení představuje jednak prodej zboží a poskytování služeb vedoucí k přidělení bodů zákazníkům a jednak předání bonusových dárek výměnou za tyto body dvě různé operace.

56 Nicméně, jak uvedlo Spojené království, šestá směrnice při dodání zboží nebo poskytování služeb za „protiplnění“ ve smyslu jejího čl. 2 bodu 1 nevyžaduje, aby protiplnění tohoto dodání nebo poskytnutí služeb bylo obdrženo přímo od jeho příjemce. Článek 11 část A odst. 1 písm. a) této směrnice totiž stanoví, že protiplnění může být obdrženo od třetí osoby.

57 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí ve věci C-53/09 vyplývá, že výměna bodů zákazníky u dodavatelů vede k platbě LMUK tímto dodavatelem. Tato platba se skládá ze servisních poplatků, které představují pevnou částku stanovenou za každý bod vyměněný za část ceny nebo celou cenu bonusového dárku. V této souvislosti je třeba konstatovat, jak tvrdí vláda Spojeného království, že tato platba odpovídá protiplnění za dodání bonusových dárek.

58 Ve věci C-55/09 vyplývá rovněž z předkládacího rozhodnutí, že bonusové dárky jsou fakturovány společností @1 společnosti Baxi za maloobchodní prodejní cenu zvýšenou o poštovné v okamžiku objednávky, kdy je vlastnictví převedeno a uskutečněna výměna za body. Po odpůtu ziskového rozpětí společnosti @1 spočítajícího v rozdílu mezi maloobchodní prodejní cenou bonusového dárku a kupní cenou, za kterou si společnost @1 tyto dárky opatřuje, tak představuje platba Baxi společnosti @1 protiplnění za dodání těchto dárek.

59 Ve věci C-55/09 Baxi nicméně uvádí, že protiplnění za platbu neodpovídá dodání zboží, ale reklamní službě, v rámci které je dodání bonusových dárek zákazníkům zahrnuto mezi jinými službami.

60 V tomto ohledu vyplývá z judikatury Soudního dvora, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení jednak toho, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění, a jednak toho, zda v posledně uvedeném případě musí být toto jediné plnění kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytnutí služeb (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 21 a citovaná judikatura).

61 Z předkládacího rozhodnutí ve věci C-55/09 vyplývá, že platby poskytnuté Baxi společností @1 odpovídají částce maloobchodní prodejní ceny bonusových dárek zvýšené o balné a poštovné a že tak společnost @1 dosáhne ziskového rozpětí tvořeného rozdílem mezi maloobchodní

prodejní cenou bonusových dárek? a kupní cenou, za kterou si tato společnost tyto dárky opatřuje.

62 Taková platba, jaká je dotčená v povodním řízení ve věci C-55/09, tak může být, jak to krom toho připouští jak vláda Spojeného království, tak Komise, rozdělena na dvě části a každá z těchto částí odpovídá odlišnému plnění.

63 Podle toho představuje kupní cena protiplnění za dodání bonusových dárek? zákazník?m, zatímco rozdíl mezi maloobchodní prodejní cenou placenou Baxi a kupní cenou placenou společností @1 za obstarání bonusových dárek?, a sice ziskové rozpětí, představuje protiplnění za služby, které společnost @1 poskytuje Baxi.

64 Naopak v rámci věci C-53/09 tvrdila LMUK ve svých písemných a ústních vyjádřeních, že platby, které platí dodavatel?m, nejsou protiplněním za dvě nebo více rozdílná plnění. Je nicméně v?cí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda tomu tak je.

65 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že v rámci takového zákaznického v?rnostního programu, jaký je dotčen ve v?cech v povodním řízení, musí být články 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že:

– platby, které poskytuje provozovatel dotčeného programu dodavatel?m, kteří dodávají bonusové dárky zákazník?m, musí být považovány ve věci C-53/09 za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží třetímu zákazník?m nebo případně za poskytování služeb třetímu zákazník?m. Je nicméně v?cí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda tyto platby zahrnují rovněž protiplnění za poskytování služeb odpovídající odlišnému plnění, a

– platby, které poskytuje sponzor provozovateli dotčeného programu, který dodává bonusové dárky zákazník?m, musí být ve věci C-55/09 považovány řádně za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží třetímu zákazník?m a řádně za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné provozovatelem tohoto programu ve prospěch tohoto sponzora.

K náklad?m řízení

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

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

V rámci takového zákaznického v?rnostního programu, jaký je dotčen ve v?cech v povodním řízení, musí být články 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, vykládány v tom smyslu, že:

– platby, které poskytuje provozovatel dotčeného programu dodavatel?m, kteří dodávají bonusové dárky zákazník?m, musí být považovány ve věci C-53/09 za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží třetímu zákazník?m nebo případně za poskytování služeb třetímu zákazník?m. Je nicméně v?cí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda tyto platby zahrnují rovněž protiplnění za poskytování služeb odpovídající odlišnému plnění, a

– platby, které poskytuje sponzor provozovateli dotčeného programu, který dodává bonusové dárky zákazník?m, musí být ve věci C-55/09 považovány řádně za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží třetímu zákazník?m a řádně za protiplnění za

poskytování služeb uskutečňené provozovatelem tohoto programu ve prospěch tohoto sponzora.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.