

62016CJ0544

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

5. prosince 2018 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c) – Vydání ‚kredit‘, které mohou být použity k podávání přímých v on-line aukcích – Poskytnutí služby za úplatu – Předběžné plnění – Článek 73 – Základ daní“

Ve věci C-544/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království] ze dne 17. října 2016, došlým Soudnímu dvoru dne 28. října 2016, v řízení

Marcandi Ltd, působící pod obchodním jménem Madbid,

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení J. L. da Cruz Vilaça, předseda senátu, E. Levits, A. Borg Barthet (zpravodaj), M. Berger, a F. Biltgen, soudci,

generální advokát: E. Tanchev,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. prosince 2017,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za Marcandi Ltd J. Brinsmead-Stockhamem, barrister, C. Van Zyl, solicitor a A. Brown, advocate,

—

za vládu Spojeného království D. Robertsonem a Z. Lavery, jako zmocněnci, ve spolupráci s P. Mantlem, barrister,

—

za Evropskou komisi R. Lyalem a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. března 2018,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1, článků 14, 24, 62, 63, 65 a 73, jakož i čl. 79 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Marcandi Ltd, působící pod obchodním jménem Madbid, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „daňová a celní správa, Spojené království“) (dále jen „daňová správa“) ve věci režimu daně z přidané hodnoty (DPH) vztahující se na prodej „kreditů“ umožňujících účastnit se on-line aukcí.

Právní rámec

3

Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a)

dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c)

poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4

Článek 14 odst. 1 této směrnice definuje dodání zboží jako „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

5

Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

6

Článek 62 též směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1)

„uskutečněním zdanitelného plnění“ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;

2)

„daňovou povinností“ povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“

7

Článek 63 směrnice o DPH stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečnění a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

8

Článek 65 této směrnice zní následovně:

„Má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

9

Článek 73 uvedené směrnice stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člácích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

10

Článek 79 téže směrnice stanoví:

„Základ daně nezahrnuje tyto položky:

[...]

b)

slevy a rabaty poskytnuté pořizovateli nebo příjemci, které obdrží v okamžiku uskutečnění plnění;

[...]“

Spor v povodním řízení a podobné otázky

11

Marcandi je společnost usazená ve Spojeném království, která provozuje činnosti prodeje on-line pod obchodním jménem Madbid (dále jen „společnost Madbid“). Většinu zboží prodáváného společností Madbid představují výrobky tzv. „high tech“, jako jsou mobilní telefony, tablety,

pořít a televizory. Společnost Madbid poskytuje možnost prodávat zboží s vyšší hodnotou, zejména vozidla.

12

Internetová stránka společnosti Madbid umožňuje jejím uživatelům kupovat zboží prodávané společností Madbid buď za určitou cenu v rámci on-line obchodu nebo prostřednictvím on-line aukcí.

13

Během období, jehož se týká spor ve věci v původním řízení, byla společnost Madbid registrována jako osoba povinná k DPH ve Spojeném království, jakož i v některých dalších členských státech, zejména v Německu.

14

Podle ustanovení 1.2 svých všeobecných podmínek společnost Madbid „provozuje internetové stránky týkající se aukcí s platbou za účast na aukcích“. Uživatelé, kteří se chtějí účastnit aukcí pořádaných společností Madbid, si u ní musejí zakoupit „kredity“, které jsou nezbytné pro podávání příhozů a nemohou sloužit k jiným účelům. Tyto „kredity“ konkrétně nemohou být používány k nákupu zboží prodávaného v on-line obchodu. Není možné je ani vyměnit zpět na peníze.

15

Každá z internetových stránek společnosti Madbid obsahuje tlačítko, které uživateli umožňuje přístup na stránku, na níž jsou „kredity“ prodávány. Jsou-li „kredity“ zakoupeny, jsou přiděleny ve prospěch účtu uživatele. Každý „kredit“ je identifikován unikátním kódem a je mu přiřazena peněžní hodnota odpovídající částce zaplacené uživatelem. Uživatelé se někdy přidělí „bezplatné kredity“. Tyto kredity v hodnotě 0,00 liber sterlingů (GBP) uživatelé mohou pouze použít, aby se účastnili aukcí pořádaných společností Madbid. Platnost těchto „bezplatných kreditů“ skončí po uplynutí období 30 dnů, zatímco zaplacené „kredity“ jsou platné po dobu 180 dnů.

16

V každé aukci je vyvolávací cena stanovena na 0,00 GBP, přičemž časovač je nastaven na určený časový limit pro podávání příhozů, který je zpravidla jedna minuta. Při každém novém příhozu začne znovu odpočítávání na stejnou dobu, jaká byla stanovena původně. Pro každou aukci je za účelem podávání příhozů nezbytný určitý definovaný počet „kreditů“ od 1 do 8 a uživatel kliknutím na tlačítko „nabídka“ použije své „kredity“ do výše tohoto počtu. Nabídka takto učiněná uživatelem je o 0,01 GBP vyšší než předchozí nabídka a stane se nejvyšší nabídkou pro dotčený prodej. Zobrazená prodejní cena zboží se rovněž zvýší o 0,01 GBP.

17

Uživatel, který je vítězem aukce, má právo koupit zboží za cenu, za kterou bylo vydraženo, navýšenou o poštovné a manipulační poplatky. Hodnota „kreditů“ použitých k podávání příhozů v průběhu této aukce je vyčerpána, a tudíž není započítána do ceny vydraženého zboží. Uživatel má právo svou objednávku zrušit, dokud mu zboží nebylo odesláno. Případně mu budou vráceny finanční prostředky do výše ceny, za niž v aukci zvítězil.

18

Kromě toho funkce „koupit te“ umožňuje uživateli koupit stejné zboží jako to, které je předmětem aukce, již se účastnil, a to za cenu, která se v průběhu aukce snížila o výši protihodnoty „kredit“, které použil k podávání přílohy v rámci této aukce. Uživatel, který v průběhu aukce koupil zboží prostřednictvím funkce „koupit te“, již nemůže podávat přílohy v této aukci.

19

Konečně funkce „kumulovaná sleva“ umožňuje uživateli, který v aukci nezvítězil a který ani nevyužil funkci „koupit te“, aby získal slevu, kterou bude moci uplatnit později při nákupu zboží dostupného v on-line obchodě společnosti Madbid. Platnost „kumulované slevy“, jejíž výše odpovídá protihodnotě „kredit“, jež umožnily uživateli podávat přílohy v rámci uvedené aukce, skončí po uplynutí lhůty 365 dní.

20

Jestliže uživatel, který provedl nákup prostřednictvím funkcí „kumulovaná sleva“ nebo „koupit te“, svou objednávku zruší, bude mu vrácena částka ve výši, kterou zaplatil za dotčené zboží, s vyloučením protihodnoty „kredit“, které byly zohledněny k dosažení konečné ceny, za kterou mu bylo zboží prodáno.

21

V rozhodnutí ze dne 9. prosince 2013 měla daňová správa za to, že částka, kterou zákazníci společnosti Madbid zaplatili za vydání „kredit“, je protiplněním za poskytnutí služby uskutečněné ve Spojeném království, a to poskytnutí práva účastnit se on-line aukcí pořádaných společností Madbid.

22

Společnost Madbid podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království], přičemž uvedla, že vydání „kredit“ ve prospěch svých zákazníků představuje nikoli poskytování služby, ale pouze „předběžné plnění“ ve smyslu rozsudku ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 24). Společnost Madbid z toho vyvozuje, že má povinnost odvést DPH z důvodu nikoliv vydání „kredit“ ve prospěch svých zákazníků, ale pouze z důvodu dodání zboží. Protiplnění za tato dodání podle ní zahrnuje cenu zaplacenou zákazníkem za zboží, které získal a zároveň protihodnotu „kredit“ vyčerpaných při nákupu tohoto zboží. Společnost Madbid podpořila u předkládajícího soudu uvedla, že pokud by měl tento soud za to, že vydání „kredit“ představuje poskytování služby, bylo by třeba mít za to, že takové plnění není poskytnuto za úplatu pro účely čl. 2 odst. 1 písm. c) a článku 73 směrnice o DPH.

23

Daňová správa před uvedeným soudem uvedla, že jelikož společnost Madbid poskytuje „kredity“ svým uživatelům, přiznává jim právo, které může uživatel využít okamžitě, účastnit se on-line aukcí, které pořádá. Podle ní se jedná o poskytování služeb. Kromě toho funkce „koupit te“ a „kumulovaná sleva“ představují reklamní mechanismy, v jejichž rámci společnost Madbid poskytuje slevu ve smyslu čl. 79 písm. b) směrnice o DPH z prodejní ceny svého zboží.

24

Předkládající soud navíc uvádí, že v rozhodnutí ze dne 9. července 2014 měl Finanzamt Hannover-Nord (finanční úřad v Hannoveru-Sever, Německo) za to, že prodej „kredit“

společností Madbid nepředstavuje dodávku zboží ani poskytování služby pro účely DPH. Podle tohoto finančního úřadu je společnost Madbid osobou povinnou odvést DPH v Německu za dodání zboží, které provádí uživatelům usazeným v tomto členském státě. Protiplnění za taková dodání zboží zahrnuje nejen cenu placenou zákazníkem za získané zboží, tedy cenu, za kterou bylo zboží vydraženo, cenu vyplývající z použití funkce „koupit teď“ nebo cenu po odečtení „kumulované slevy“, ale rovněž hodnotu „kreditů“ používaných pro účely získání tohoto zboží, tj. hodnotu „kreditů“, které umožnily v aukci zvítězit nebo způsobit snížení ceny prostřednictvím funkce „koupit teď“ nebo „kumulovaná sleva“. Pokud jde o uživatele, kteří si koupili „kredity“ a kteří se aukce účastnili, aniž v ní zvítězili, má finanční úřad v Hannoveru-Sever za to, že k poskytnutí služby došlo ve prospěch těchto uživatelů pouze v případě, že neprovedli žádný nákup s využitím protihodnoty „kreditů“, které jim umožnily podávat příhozy. Protiplnění za toto poskytnutí služby, podléhající DPH ve Spojeném království, podle něj odpovídá hodnotě uvedených „kreditů“.

25

Za těchto podmínek se First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Při správném výkladu čl. 2 odst. 1 a článků 24, 62, 63, 65 a 73 [směrnice o DPH] za takových okolností, jaké nastaly ve sporu ve věci v původním řízení:

a)

je vydání [kreditů] uživateli ze strany společnosti Madbid za peněžní platbu:

i)

„předběžným plněním“ mimo rozsah působnosti čl. 2 odst. 1 [směrnice o DPH], jak jej identifikoval Soudní dvůr v bodech 23 až 42 svého [rozsudku ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780)]; nebo

ii)

poskytnutím služby ze strany společnosti Madbid ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) [této směrnice], spočívajícím v udělení práva účasti v on-line aukcích;

b)

pokud je právo účasti v on-line aukcích poskytnutím služby ze strany společnosti Madbid, jde o poskytnutí služby skutečné „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) [uvedené směrnice], jejímž protiplněním je platba skutečná za účelem získání tohoto práva (tj. peněžní částka, kterou společnost Madbid obdržela, uhrazená uživatelem výměnou za [kredity]);

c)

je odpověď na [první otázku písm. b)] odlišná, pokud [kredity] mohou sloužit také jako oprávnění uživatele umožňující pořízení zboží za stejnou protihodnotu v případě, že uživatel v aukci nezvítězí;

d)

pokud společnost Madbid neposkytuje službu za úplatu, když vydává [k]redity svým uživatelům za peněžitě protiplnění, poskytuje takovou službu v jiném okamžiku,

a jaké zásady je třeba použít při odpovědi na tyto otázky?

2)

Co je při správném výkladu [§l. 2 odst. 1, §lánek 14, 62, 63, 65, 73, jakož i §l. 79 písm. b) směrnice o DPH], za takových okolností, jaké nastaly ve sporu ve věci v původním řízení, protiplněním získaným společností Madbid za dodání zboží, které poskytuje uživatelům, pro účely [§l. 2 odst. 1 písm. a) a §lánek 73 této směrnice]?

Zvláště, s ohledem na odpověď na [první otázku]:

a)

jsou částky, které uživatel zaplatil společnosti Madbid za získání [k]reditů, '[zálohou]' na dodání zboží ve smyslu §lánek 65 [směrnice o DPH], takže 'povinnost k úhradě' DPH vzniká převzetím platby a platba ve prospěch společnosti Madbid od uživatele je protiplněním za dodání zboží;

b)

pokud uživatel kupuje zboží prostřednictvím funkcí '[k]oupit teď' nebo '[k]umulovaná sleva', je protihodnota za [k]redity použité při podávání pětihozů, která mu v případě, že uživatel v aukci nezvítězí, umožní vytvořit '[k]umulovanou slevu' nebo snížit cenu '[k]oupit teď':

i)

'slevou' ve smyslu §l. 79 písm. b) [směrnice o DPH], takže protiplněním za dodání zboží od společnosti Madbid je pouze částka skutečně uhrazená ve prospěch společnosti Madbid uživatelem v okamžiku nákupu zboží, nebo

ii)

části protiplnění za dodání zboží, takže protiplnění za dodání zboží od společnosti Madbid zahrnuje jak částku zaplacenou uživatelem ve prospěch společnosti Madbid v okamžiku koupě zboží, tak částku zaplacenou uživatelem za [k]redity použité při podávání nabídek v aukcích, v nichž nezvítězil;

c)

pokud uživatel využije své právo koupit zboží, které bylo předmětem on-line aukce, v níž zvítězil, je protiplněním za dodání tohoto zboží pouze cena, za kterou bylo zboží vydraženo (navýšená o poštovné a manipulační poplatky), nebo je do protiplnění za dodání tohoto zboží společností Madbid uživateli zahrnuta i protihodnota [k]reditů, které osoba, která v aukci zvítězila, použila k podávání pětihozů v rámci této aukce;

nebo jaké zásady mají být použity při odpovědi na tyto otázky?

3)

V případě, že dva členské státy zacházejí s plněním pro účely DPH rozdílně, do jaké míry by měly soudy jednoho z těchto členských států brát při výkladu příslušných ustanovení unijního práva a vnitrostátního práva v úvahu, že je žádoucí se vyhnout:

a)

dvojitému zdanění plnění nebo

b)

nezdanění plnění;

a jaký má mimo jiné na tuto otázku dopad zásada daňové neutrality?

K předložným otázkám

K první otázce

26

Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda vydání takových „kreditů“, jako jsou kredity dotčené ve věci v povodním řízení, za platbu představuje „poskytnutí služby za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, nebo musí být považováno za „předložné plnění“ před dodáním zboží ve smyslu bodu 24 rozsudku ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).

27

Je třeba připomenout, že Soudní dvůr v tomto rozsudku uvedl, že nabytí smluvních práv, nazvaných „práva na přidělení bodů“, která umožňují získat body, které mohou být přeměněny zejména na právo na krátkodobé užívání ubytovacího zařízení v turistických střediscích poskytovatele služeb, je nikoli plněním podléhajícím DPH, ale předložným plněním uskutečněným k tomu, aby bylo možné uplatnit nárok na krátkodobé užívání ubytovacího zařízení, na ubytování v hotelu nebo jinou službu. Soudní dvůr měl totiž za to, že koupě „práv na přidělení bodů“ není sama o sobě pro zákazníka cílem v rozsahu, v němž tento zákazník uzavřel povodní smlouvu nikoli s úmyslem sbírat body, ale za účelem doasně užívat ubytovací zařízení nebo získat jiné služby vybrané později (rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, body 24 a 32).

28

Soudní dvůr z toho vyvodil, že skutečným plněním, pro které jsou „práva na přidělení bodů“ nabývána, je služba spočívající v tom, že jsou účastníkům tohoto programu poskytnuta různá možná protiplnění, která lze získat díky bodům vyplývajícím z těchto práv (rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, bod 27).

29

Ve věci v povodním řízení je nesporné, že „kredity“ umožňují výlučně podávat příhozy v rámci aukcí požádaných společností Madbid. V důsledku toho uživatel, který „kredity“ nakoupí, tak nezbytně činí s úmyslem možnosti účastnit se uvedených aukcí.

30

Tato služba p?itom pro uživatele p?edstavuje autonomní zájem ve vztahu k nákupu zboží v on-line obchod? spoletností Madbid (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere, C?276/09, EU:C:2010:730, bod 27). Jak totiž uvedl generální advokát v bod? 39 svého stanoviska, ú?ast na aukcích po?ádaných spoletností Madbid dává uživatel?m šanci koupit zboží za cenu nižší, než je jeho tržní hodnota.

31

Vzhledem k tomu, že „kredity“ vydané spoletností Madbid nemohou sloužit k platb? pro ú?ely nákupu zboží prodávaného v jejím on-line obchod?, že – jak vyplývá z bodu 30 tohoto rozsudku – jsou od jejich získání tyto „kredity“ identifikovány tak, že p?edstavují protipln?ní za šanci poskytnutou uživatel?m získat zboží za ceny nižší, než je jejich tržní hodnota a že „kredity“ použité k ú?asti na p?ihazování nejsou zapo?teny proti kupní cen? stanovené na konci aukce, jejich vydání nelze kvalifikovat jako „p?edb?žné pln?ní“ p?ed dodáním zboží ve smyslu bodu 24 rozsudku ze dne 16. prosince 2010, MacDonalds Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780).

32

V d?sledku toho právo p?iznané uživatel?m, kte?í získali tyto „kredity“ za ú?elem ú?asti na aukcích po?ádaných spoletností Madbid, p?edstavuje samo o sob? samostatné poskytnutí služby, které nelze zam?řovat s dodáním zboží, ke kterému m?že dojít po skon?ení uvedených aukcí.

33

Takový záv?r je t?eba použít tím spíše v p?ípad?, kdy uživatel „kredit?“ získá zboží prost?ednictvím aktivace možností „koupit te?“ nebo „kumulovaná sleva“, jelikož pokud použil službu, kterou mu umož?ují získané „kredity“, nákup realizovaný aktivací t?chto možností p?edstavuje pln?ní nezávislé na této služb? poskytnuté jako protipln?ní za nákup „kredit?“.

34

Spoletnost Madbid však tvrdí, že i kdyby m?lo být vydání „kredit?“ považováno za poskytování služby, toto poskytování není uskute?n?no za úplatu.

35

V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že podle ?l. 2 odst. 1 sm?rnice o DPH je p?edm?tem DPH poskytnutí služby „za úplatu“ uskute?n?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

36

Podle ustálené judikatury platí, že poskytování služby je uskute?n?no „za úplatu“ ve smyslu tohoto ustanovení pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a p?íjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné vým?n? pln?ní, p?i?emž odm?na uhrazená poskytovateli uvedené služby p?edstavuje skute?nou protihodnotu za službu poskytnutou p?íjemci (rozsudky ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, bod 16 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 20. ?ervna 2013, Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, bod 40).

37

Soudní dv?r rozhodl, že tomu tak je, pokud mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou

existuje přímá souvislost, přičemž zaplacené částky představují skutečné protiplnění za individualizovatelnou službu poskytnutou v rámci takového právního vztahu (rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 a 14; ze dne 16. prosince 2010, Macdonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, body 16 a 26, jakož i ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 28).

38

Ve věci v původním řízení vyplývá z ustanovení 1.2 všeobecných podmínek společnosti Madbid, že tato společnost „provozuje internetové stránky týkající se aukcí s platbou za účast na aukcích“.

39

Uživatelé, kteří se chtějí účastnit aukcí pořádaných společností Madbid, jsou totiž povinni získat u této společnosti za platbu „kredity“. Tyto „kredity“ jsou nezbytné pro podávání příhozů a nemohou sloužit k jiným účelům. Počet „kreditů“ nezbytný k podávání příhozů se mění v závislosti na aukcích. Jestliže uživatel učiní nabídku, jeho „kredity“ jsou sníženy o tento počet a cena za zboží v aukci se zvýší o 0,01 GBP. Uživatel, který je vítězem aukce, má právo koupit zboží za cenu, za kterou bylo vydraženo, navýšenou o poštovné a manipulační poplatky. Hodnota „kreditů“ použitých k podávání příhozů v průběhu této aukce je však vyčerpána. Konečně v případě, že uživatel, který v uvedené aukci zvítězil, zboží v dražbě koupí a následně svou koupi zruší, je mu vrácena pouze výše ceny, za kterou bylo zboží vydraženo, s vyloučením hodnoty „kreditů“, které použil pro účely podávání příhozů.

40

Z uvedených skutečností vyplývá, že platba získaná společností Madbid za „kredity“, které vydává, představuje skutečné protiplnění za službu, kterou poskytuje svým uživatelům, jež spočívá v přiznání práva účastnit se aukcí, které pořádá.

41

Tento závěr není zpochybněn okolností, že uživatelé, kteří v aukcích nezvítězí, pomocí funkce „kumulovaná sleva“ přemění protihodnotu svých „kreditů“ na slevu, kterou mohou později uplatnit při nákupu zboží k dispozici v on-line obchodu společnosti Madbid.

42

Stejně tak je v tomto ohledu irrelevantní skutečnost, že uživatel, který klikl na tlačítko „koupit teď“, má možnost koupit zboží totožné se zbožím, které bylo předmětem aukce, za cenu sníženou o výši protihodnoty „kreditů“, které použil k podávání příhozů v rámci této aukce.

43

Proti ceně zboží koupeného prostřednictvím funkcí „koupit teď“ nebo „kumulovaná sleva“ totiž může být započtena pouze hodnota „kreditů“, které byly předtím použity k podávání příhozů.

44

Dále pak je uživateli, který se rozhodne zrušit koupi uskutečnou prostřednictvím funkcí „koupit teď“ nebo „kumulovaná sleva“, vrácena pouze cena po slevě, navýšená o poštovné, s vyloučením protihodnoty „kreditů“, která byla zohledněna při výpočtu ceny, kterou zaplatil za zboží.

Argumentace společnosti Madbid, podle níž vydání „kredit“ představuje právo pro uživatele koupit zboží do výše protihodnoty těchto „kredit“, tudíž neodpovídá hospodářské a obchodní realitě, která je základním kritériem pro použití společného systému DPH (rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42 a citovaná judikatura).

Z předcházejících úvah vyplývá, že platba získaná společností Madbid za „kredity“, které vydává, představuje skutečné protiplnění za plnění, které představuje udělení práva účastnit se aukcí, které požádá, jež se odlišuje od dodání zboží získaného na její internetové stránce.

V tomto ohledu je třeba upřesnit, že ve věci v původním řízení mohou uživatelé nakupovat zboží prodávané v on-line obchodě společnosti Madbid, při němž své nákupy uhradí kreditní nebo debetní kartou, to znamená, aniž se účastní aukcí, které tato společnost požádá. Kromě toho každá účast na aukci požádané společností Madbid nevede nezbytně k dodání zboží, a to buď proto, že se uživatel, který v této aukci zvítězil, rozhodne vydražené zboží nekoupit, nebo proto, že vzhledem k tomu, že v této aukci nezvítězil ani nevyužil funkci „koupit te“, získá slevu, kterou neuplatní okamžitě.

Z toho vyplývá, jak uvedl generální advokát v bodě 58 svého stanoviska, že vydání „kredit“ a dodání zboží v rozsahu, v němž netvoří jediné neodlučitelné hospodářské plnění, nelze kvalifikovat jako jediné plnění. Z těchto důvodů a s ohledem na pravidlo, podle něhož je třeba mít za to, že každé plnění je odlišné a nezávislé na jiném plnění, nelze ani určit, že vydání „kredit“ a dodání zboží se vzájemně doplňují.

S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že vydání takových „kredit“, jako jsou kredity dotčené ve věci v původním řízení, které umožňují zákazníkům subjektu podávat příhozy v aukcích požádaných tímto subjektem, představuje poskytnutí služby za úplatu, jejímž protiplněním je částka zaplacená za uvedené „kredity“.

Ke druhé otázce

Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 73 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že hodnota „kredit“ použitých k podávání příhozů je zahrnuta do protiplnění získaného osobou povinnou k dani za dodávky zboží, které uskuteční ve prospěch uživatele, kteří zvítězili v aukci, kterou požádala, nebo uživatel, kteří zboží koupili prostřednictvím funkcí „koupit te“ nebo „kumulovaná sleva“.

Podle čl. 73 směrnice o DPH základ daně při dodání zboží nebo poskytnutí služby, která jsou uskutečňována za úplatu, zahrnuje „vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel

získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby“.

52

V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že jak vyplývá z odpovědi na první otázku, platba uskutečněná uživatelem za „kredity“ vydané společností Madbid představuje protiplnění za poskytnutí práva účastnit se aukcí, které pořádá.

53

Jak přitom zdůraznil generální advokát v bodě 79 svého stanoviska, částka zaplacená jako protiplnění za určité plnění nemůže představovat protiplnění za jiné plnění ani zálohovou platbu protiplnění u jiného plnění.

54

V odpovědi na dotaz předkládajícího soudu je tak třeba uvést, že platbu uskutečnou uživatelem za „kredity“ nelze kvalifikovat jako zálohu zaplacenou před dodáním zboží ve smyslu článku 65 směrnice o DPH.

55

Kromě toho protiplnění za dodání zboží vydraženého v rámci aukce nemůže zahrnovat částku zaplacenou za vydání „kreditů“ použitých v rámci této aukce, ale zahrnuje pouze cenu, za kterou bylo zboží vydraženo, jakož i poštovné a manipulační poplatky.

56

Konečně uvedená částka nemůže být zahrnuta ani do protiplnění za pozdější dodání zboží zakoupeného prostřednictvím funkcí „koupit teď“ nebo „kumulovaná sleva“.

57

Jak uvedl generální advokát v bodě 92 svého stanoviska, je třeba hodnotu „kreditů“ použitých k podávání příhozů, která je započtena proti pořádkové ceně vyplývající z použití funkce „koupit teď“ nebo proti ceně zobrazené v on-line obchodě, považovat za slevu z ceny zboží zakoupeného za použití funkcí „koupit teď“ nebo „kumulovaná sleva“. V souladu s čl. 79 písm. b) směrnice o DPH tedy hodnota těchto „kreditů“ nemůže být součástí základu daně za dodání zboží.

58

Tak je tomu i v případě, kdy v rámci koupě zboží prostřednictvím funkcí „koupit teď“ nebo „kumulovaná sleva“ hodnota „kreditů“ použitých k podávání příhozů pokrývá celou pořádkovou cenu vyplývající z užití funkce „koupit teď“ nebo cenu zobrazenou v on-line obchodě.

59

Jak uvedl generální advokát v bodě 102 svého stanoviska, nelze mít totiž za to, že zboží koupené v takovém případě, na rozdíl od věci dotčené v rozsudku ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), bylo předmětem bezplatného převodu, neboť bylo dodáno za identifikovatelné protiplnění, a sice pořádkovou cenu vyplývající z použití funkce „koupit teď“ nebo cenu zobrazenou v on-line obchodě.

S ohledem na předcházející úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 73 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jaké nastaly ve věci v původním řízení, hodnota „kredit“ použitých k podávání příhozů není zahrnuta do protiplnění získaného osobou povinnou k dani za dodávky zboží, které uskuteční ve prospěch uživatelů, kteří zvítězili v aukci, kterou požádala, nebo uživatelů, kteří nákup provedli prostřednictvím funkcí „koupit teď“ nebo „kumulovaná sleva“.

Ke třetí otázce

Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda v případě, že dva členské státy zacházejí s tímž plněním pro účely DPH rozdílně, musejí soudy jednoho z těchto členských států brát při výkladu příslušných ustanovení unijního práva a vnitrostátního práva v úvahu nezbytnost vyhnout se dvojímu zdanění plnění nebo dvojímu nezdanění plnění s ohledem zejména na zásadu daňové neutrality.

V tomto ohledu je třeba připomenout, že článek 267 SFEU zavádí mechanismus řízení o předběžné otázce, jehož cílem je právě zabránit rozdílnému výkladu unijního práva, které mají vnitrostátní soudy použít (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. července 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, bod 60 a citovaná judikatura).

Článek 267 SFEU totiž přiznává vnitrostátním soudům možnost, případně jim ukládá povinnost, podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, podle toho, zda jejich rozhodnutí lze nebo nelze napadnout oprávněnými prostředky podle vnitrostátního práva, mají-li za to, že věc, kterou projednávají, vyvolává otázky týkající se výkladu ustanovení unijního práva, které vyžadují jejich rozhodnutí (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 21. července 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, bod 61 a citovaná judikatura).

Pokud soudy členského státu, kterým byl předložen spor vyvolávající otázky týkající se výkladu ustanovení unijního práva, které vyžadují jejich rozhodnutí, konstatují, že stejné plnění je předmětem rozdílného daňového zacházení v jiném členském státě, mají tudíž možnost, případně povinnost předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Je třeba ostatně upřesnit, že skutečnost, že v jednom nebo některých dalších členských státech existují přístupy odlišné od přístupu, který převládá v dotčeném členském státě, nemůže v žádaném případě vést soudy posledně uvedeného státu k tomu, že ustanovení směrnice o DPH vyloží nesprávně.

S ohledem na předcházející úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že v případě, kdy soudy členského státu při výkladu příslušných ustanovení unijního práva a vnitrostátního práva

konstatují, že je totéž plnění v jiném členském státě předmětem rozdílného zacházení pro účely DPH, mají možnost, případně povinnost podle toho, zda jejich rozhodnutí lze nebo nelze napadnout oprávněnými prostředky podle vnitrostátního práva, předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

K nákladům řízení

67

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 (pátý senát) rozhodl takto:

1)

Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že vydání takových „kreditů“, jako jsou kredity dotčené ve věci v povodním řízení, které umožňují zákazníkům subjektu podávat příhozy v aukcích požadovaných tímto subjektem, představuje poskytnutí služby za úplatu, jejímž protiplněním je částka zaplacená za uvedené „kredity“.

2)

Článek 73 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jaké nastaly ve věci v povodním řízení, hodnota „kreditů“ použitých k podávání příhozů není zahrnuta do protiplnění získaného osobou povinnou k dani za dodávky zboží, které uskuteční ve prospěch uživatele, kteří zvítězili v aukci, kterou požádala, nebo uživatel, který nákup provedli prostřednictvím funkcí „koupit te“ nebo „kumulovaná sleva“.

3)

V případě, kdy soudy členského státu při výkladu příslušných ustanovení unijního práva a vnitrostátního práva konstatují, že je totéž plnění v jiném členském státě předmětem rozdílného zacházení pro účely daně z přidané hodnoty, mají možnost, případně povinnost podle toho, zda jejich rozhodnutí lze nebo nelze napadnout oprávněnými prostředky podle vnitrostátního práva, předložit Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžné otázce.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: angličtina.