

62016CJ0544

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 5 lipca 2018 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 pkt 1 lit. c) – Emisja „kredytów” umożliwiających licytowanie w aukcjach internetowych – Odpłatne świadczenie usług – Transakcja uprzednia – Artykuł 73 – Podstawa opodatkowania

W sprawie C-544/16

mających za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 17 października 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 października 2016 r., w postępowaniu:

Marcandi Ltd, działająca pod firmą Madbid

przeciwko

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, E. Levits, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Berger i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 grudnia 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu Marcandi Ltd przez J. Brinsmeada-Stockhama, barrister, C. Van Zyl, solicitor i A. Brown, advocate,

—

w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez D. Robertsona i Z. Lavery, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez P. Mantle'a, barrister,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 marca 2018 r.,

wydać następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1, art. 14, 24, 62, 63, 65 i 73; a także art. 79 lit. b) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Marcandi Ltd, działającą pod firmą Madbid, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (organem administracji podatkowej i celnej Zjednoczonego Królestwa, zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie systemu podatku od wartości dodanej (VAT) mającego zastosowanie do sprzedaży „kredytów” umożliwiających udział w aukcjach internetowych.

Ramy prawne

3

Zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

a)

odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]

c)

odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4

Artykuł 14 ust. 1 rzeczony dyrektywy stanowi, że dostawa towarów oznacza „przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak własność”.

5

Zgodnie z art. 24 ust. 1 dyrektywy:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

6

Artykuł 62 omawianej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

1)

»zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności VAT;

2)

podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do zbadania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczony”.

7

Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

8

Artykuł 65 tej dyrektywy brzmi następująco:

„W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

9

Artykuł 73 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

10

Artykuł 79 dyrektywy stanowi:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów:

[...]

b)

opustów i obniżek cen udzielonych nabywcy lub usługobiorcy i uwzględnionych w momencie transakcji;

[...].

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11

Marcandi jest spółką z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, która prowadzi działalność w zakresie sprzedaży w Internecie pod firmą Madbid (zwaną dalej „Madbidem”). Większość towarów sprzedawanych przez Madbid stanowi produkty „high tech”, takie jak telefony komórkowe, tablety, komputery, telewizory. Niekiedy Madbid sprzedaje towary o wyższej wartości, takie jak na przykład samochody.

12

Strona internetowa Madbidu umożliwia użytkownikom zakup towarów sprzedawanych przez Madbid albo po ustalonej cenie w sklepie internetowym, albo w drodze aukcji internetowych.

13

W okresie, którego dotyczy spór rozpatrywany w postępowaniu głównym, Madbid był zarejestrowany jako podatnik VAT w Zjednoczonym Królestwie, a także w kilku innych państwach członkowskich, w szczególności w Niemczech.

14

Zgodnie z pkt 1.2 warunków ogólnych Madbidu „prowadzi stronę aukcyjną, na której udział w aukcjach jest odpłatny”. Użytkownicy, którzy chcą uczestniczyć w prowadzonych przez Madbid aukcjach muszą nabyć od tej spółki za opłatą „kredyty”, które są niezbędne do licytowania i nie mogą być wykorzystywane do innych celów. W szczególności takie „kredyty” nie mogą zostać wykorzystane do zakupu towarów sprzedawanych w sklepie internetowym. Nie mogą też zostać ponownie zamienione na gotówkę.

15

Każda ze stron witryny internetowej Madbidu zawiera przycisk, który daje użytkownikowi dostęp do strony, na której sprzedawane są „kredyty”. Gdy kredyty zostaną zakupione, zapisywane są na rachunku użytkownika. Każdy „kredyt” jest oznaczony unikalnym kodem i zostaje mu przypisana wartość pieniężna odpowiadająca zapłaconej przez użytkownika kwocie. Czasami użytkownicy otrzymują „darmowe kredyty”. Mają one wartość 0,00 funtów szterlingów (GBP) i pozwalają użytkownikom jedynie uczestniczyć w prowadzonych przez Madbid aukcjach. Te „darmowe kredyty” tracą wartość po upływie 30 dni, natomiast opłacone „kredyty” są ważne przez 180 dni.

16

Każda aukcja rozpoczyna się od ceny wywoławczej 0,00 GBP, a odliczanie ustawione jest na maksymalny czas licytacji, wynoszący zazwyczaj jedną minutę. Przy każdej kolejnej licytacji odliczanie trwa tyle samo czasu, na ile zostało pierwotnie ustalone. Każda sprzedaż wymaga do licytacji określonej liczby „kredytów”, od 1 do 8, a użytkownik, klikając na przycisk „oferta”, zużywa także własne „kredyty”. Zostaje ona w ten sposób przez użytkownika oferta jest o 0,01 GBP wyższa niż poprzednia oferta i staje się najwyższą ofertą dla danej sprzedaży. Wyświetlona cena sprzedaży danego towaru również wzrasta o 0,01 GBP.

17

Użytkownik wygrywający aukcję ma prawo zakupu towaru po cenie, po której został on przydzielony, powiększonej o koszty transportu i usługi. Wartość wykorzystanych do licytacji przy tej sprzedaży „kredytów” zostaje wyczerpana i nie jest zaliczana na poczet ceny wylicytowanego towaru. Dopóki towar nie zostanie wysłany, użytkownik ma prawo anulować swoje zamówienie. W takim przypadku otrzymuje on zwrot w kwocie ceny, którą wylicytował na aukcji.

18

Ponadto funkcja „kup teraz” umożliwia użytkownikowi zakupienie towaru identycznego z tym sprzedawanym na aukcji, w której uczestniczy, za cenę, która w trakcie licytacji zmniejsza się o równowartość „kredytów”, które wykorzystał do licytacji w ramach tej aukcji. Użytkownik, który kupuje towar za pośrednictwem funkcji „kup teraz” podczas aukcji, nie może już na niej licytować.

19

Wreszcie funkcja „osiągnięta zniżka” umożliwia użytkownikowi, który nie został zwycięzcą aukcji ani nie skorzystał z funkcji „kup teraz”, uzyskanie zniżki, którą może później wykorzystać przy zakupie towaru dostępnego w sklepie internetowym Madbidu. „Osiągnięta zniżka”, której wysokość odpowiada wartości „kredytów”, które umożliwiły użytkownikowi uczestniczenie w licytacji w ramach tej aukcji, wygasa po upływie 365 dni.

20

Jeżeli użytkownik, który dokonał zakupu za pomocą funkcji „osiągnięta zniżka” lub „kup teraz”, anuluje zamówienie, przysuguje mu zwrot kosztów w wysokości kwoty, jaką zapłacił za towary, z wyłączeniem równowartości „kredytów”, które zostały uwzględnione w cenie końcowej, po której towary zostały sprzedane.

21

W decyzji z dnia 9 grudnia 2013 r. organ administracji podatkowej stwierdził, że kwota zapłacona przez klientów Madbidu w zamian za „kredyty” stanowi świadczenie wzajemne za świadczenie usług w Zjednoczonym Królestwie, czyli za przyznanie prawa do udziału w prowadzonych przez Madbid aukcjach elektronicznych.

22

Madbid wniosł skargę przeciwko tej decyzji do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo], twierdząc, że emisja „kredytów” dla klientów nie stanowi świadczenia usług, lecz zwykłą „transakcję uprzednią” w rozumieniu wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r., *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 24). Madbid wywodzi z tego, że jest zobowiązany do zapłaty VAT nie ze względu na emisję „kredytów” na rzecz swoich klientów, lecz jedynie na dostawę towarów. Świadczenie wzajemne za te dostawy obejmuje zarówno cenę zapłaconą przez klienta za zakupiony towar, jak i równowartość „kredytów” wykorzystanych przy nabyciu tego towaru. Tytułem podania ewentualnego Madbid podniósł przed sądem odesłającym, że gdyby miał on orzec, że emisja „kredytów” stanowi świadczenie usług, należałoby uznać, że taka usługa nie jest świadczona odpłatnie, do celów art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 73 dyrektywy VAT.

Organ administracji podatkowej podniósł przed tym sądem, że gdy Madbid przyznaje użytkownikom „kredyty”, przyznaje prawo, z którego użytkownik może natychmiast skorzystać, do udziału w prowadzonych przez tę spółkę aukcjach internetowych. Chodzi tu o świadczenie usług. Ponadto funkcje „kup teraz” oraz „osiągnięta zniżka” stanowi mechanizmy promocyjne, w ramach których Madbid udziela rabatów w rozumieniu art. 79 lit. b) dyrektywy VAT od ceny sprzedaży tych towarów.

Sąd odsyłający wskazuje ponadto, że w decyzji z dnia 9 lipca 2014 r. Finanzamt Hannover-Nord (urząd skarbowy dla Północnego Hanoweru, Niemcy) uznał, że sprzedaż przez Madbid „kredytów” nie stanowi ani dostawy towarów, ani świadczenia usług do celów VAT. Zdaniem tego organu administracji Madbid jest zobowiązany do zapłaty VAT w Niemczech w odniesieniu do dostaw towarów, których dokonuje na rzecz użytkowników mających siedzibę w tym państwie członkowskim. Świadczenie wzajemne za te dostawy towarów obejmuje nie tylko cenę zapłaconą przez klienta za zakupiony towar, czyli cenę, za jaką towar został przysędzony, cenę wynikającą ze skorzystania z funkcji „kup teraz” lub cenę po odjęciu „osiągniętej zniżki”, lecz również wartość „kredytów” wykorzystanych w celu nabycia tego towaru, czyli wartość „kredytów”, dzięki którym wygrano na aukcji lub uzyskano obniżkę ceny za pośrednictwem funkcji „kup teraz” lub „osiągnięta zniżka”. W odniesieniu do użytkowników, którzy zakupili „kredyty” i uczestniczyli w aukcji, lecz jej nie wygrali, urząd skarbowy dla Północnego Hanoweru uważa, iż na ich rzecz została zrealizowana usługa, wyrażenie wtedy, gdy nie dokonali oni żadnego zakupu za równowartość „kredytów”, dzięki którym mogli licytować. Świadczenie wzajemne za świadczenie tych usług, które podlega opodatkowaniu VAT w Zjednoczonym Królestwie, odpowiada wartości wspomnianych „kredytów”.

W tych okolicznościach First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy przy prawidłowej wykładni art. 2 ust. 1, art. 24, 62, 63, 65 i 73 [dyrektywy VAT], w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem odsyłającym:

a)

emitowanie kredytów dla użytkowników przez Madbid w zamian za płatność pieniężną stanowi:

(i)

»transakcję uprzednią« znajdującą się poza zakresem stosowania art. 2 ust. 1, tak jak określona przez Trybunał w pkt 23–42 [wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r., MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780)]; czy też

(ii)

zawiedczenie uslug przez Madbid w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c), a mianowicie przyznanie prawa do udzialu w aukcjach internetowych;

b)

w przypadku gdy przyznanie prawa do udzialu w aukcjach internetowych stanowi zawiedczenie uslug przez Madbid, jest ono zawiedzeniem »odpowiatnym« w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) [omawianej dyrektywy], a mianowicie dokonywanym w zamian za piatno?? (tj. pieniedze otrzymane przez Madbid od uzytkownika w zamian za kredyty);

c)

czy odpowiedz na [pytanie pierwsze lit. b)] jest inna, jezeli piatno?? za kredyty rodzi rowniez uprawnienie uzytkownika do nabycia towarow o takiej samej wartosci w przypadku niewygrania aukcji przez uzytkownika;

d)

jezeli emitujc kredyty, Madbid nie dokonuje odpowiatnego zawiedczenia uslug na rzecz uzytkownikow w zamian za piatno?? pienien?, czy dokonuje ona takiego zawiedczenia w innym momencie;

i jakie zasady nalezy zastosowa? przy ustalaniu odpowiedzi na te pytania?

2)

Czym, przy prawidlowej wykadni [art. 2 ust. 1, art. 14, 62, 63, 65, 73 i art. 79 lit. b) dyrektywy VAT], w okolicznosciach takich jak w sprawie przed sdem odsyajcym, jest zapata otrzymana przez Madbid jako odpiatno?? w zamian za dostawy towarow dokonywane przez t? spok? na rzecz uzytkownikow, w rozumieniu [art. 2 ust. 1 lit. a) i art. 73 tej dyrektywy]?

W szczegolnoci, biorc pod uwage odpowiedz na pytanie pierwsze:

a)

czy pieniedze zapacone przez uzytkownika na rzecz spoki Madbid s? »zaliczk?« na poczet ceny dostawy towarow w rozumieniu art. 65 [dyrektywy VAT], przez co VAT jest »wymagalny« po otrzymaniu tej wpaty, a piatno?? otrzymana przez Madbid od uzytkownika stanowi zapat? za dostaw? towarow;

b)

jezeli uzytkownik dokonuje zakupu towarow poprzez funkcje »kup teraz« lub »osiagnieta znika«, czy wartosc kredytow wykorzystanych w licytacji na aukcji, ktora to wartosc – w przypadku gdy oferta nie doprowadzi do wygrania licytacji – generuje »osiognieta znika« lub obniza cen? »kup teraz«, jest:

(i)

»opustem« w rozumieniu art. 79 lit. b) [dyrektywy VAT], przez co zapat? za dokonane przez Madbid dostawy towarow stanowi? pieniedze faktycznie zapacone przez uzytkownikow na rzecz Madbidu w momencie nabycia towarow, i nic ponadto; czy te?

(ii)

czyżby zapłaty za dostawę towarów, przez co zapłata za dostawę towarów przez Madbid obejmuje zarówno pieniądze zapłacone na rzecz Madbidu przez użytkownika w momencie nabycia towarów, jak i pieniądze zapłacone przez użytkownika za kredyty wykorzystane przy składaniu ofert w aukcjach, których dany użytkownik nie wygra;

c)

jeżeli użytkownik wykonuje prawo do nabycia towarów po wygraniu aukcji internetowej, czy zapłata za dostawę tych towarów jest ustalona cena wygrywająca aukcję (plus opłaty za transport i obsługę) i nic ponadto, czy też czyżby zapłaty za dostawę tych towarów przez Madbid użytkownikowi stanowi również wartość kredytów, które zwyczajnie wykorzysta w ramach licytacji w danej aukcji;

lub jakie zasady powinny być zastosowane w celu ustalenia odpowiedzi na te pytania?

3)

W przypadku gdy dwa państwa członkowskie w odmienny sposób traktują czynność do celów VAT, w jakim zakresie sędzi jednego z tych państw członkowskich przy dokonywaniu wykładni odpowiednich przepisów prawa Unii i prawa krajowego powinny wziąć pod uwagę chociażby uniknięcia:

a)

podwójnego opodatkowania transakcji lub

b)

braku opodatkowania transakcji,

i jaki wpływ na odpowiedź na to pytanie ma zasada neutralności podatkowej”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

26

Poprzez pytanie pierwsze sędzi odsyłać dąży w istocie do ustalenia, czy emisja „kredytów”, takich jak te będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, w zamian za płatność stanowi „odpłatne świadczenie usług” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, czy też należy je uznać za „transakcję uprzednią” wobec dostawy towarów w rozumieniu pkt 24 wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r., *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780).

27

Należy przypomnieć, że Trybunał orzekł w tym wyroku, iż nabycie praw umownych zwanych „prawami do punktów”, dzięki którym można dostać punkty, które można zamienić w szczególności na prawo do czasowego zajmowania mieszkania w kompleksach turystycznych usługodawcy, nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT, lecz uprzednią transakcją przeprowadzoną po to, by móc sobie rościć prawo do czasowego korzystania z mieszkania, zakwaterowania w hotelu lub do innej usługi. Trybunał uznał w istocie, że nabycie „praw do punktów” nie jest dla klienta celem samym w sobie, ponieważ zawiera on pierwotną umowę nie

po to, by zbierać punkty, tylko w celu czasowego korzystania z mieszkania lub uzyskania innych wybranych póŃniej usług (wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 24, 32).

28

Sąd doszedł na tej podstawie do wniosku, że rzeczywiste świadczenie, dla którego nabywano „prawa do punktów”, stanowiła usługa polegająca na udostępnianiu uczestnikom tego programu różnych możliwych świadczeń wzajemnych, które można było uzyskać dzięki punktom wynikającym z tych praw (wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r., MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 27).

29

W sprawie przed sądem krajowym bezsporne jest, że „kredyty” umożliwiają wyznacznie licytowanie w ramach aukcji zorganizowanych przez Madbid. W związku z tym użytkownik, który kupuje „kredyty”, siłą rzeczy robi to z zamiarem uzyskania możliwości uczestniczenia w tych aukcjach.

30

Usługa ta stanowi zaś dla użytkowników samodzielnej wartości w stosunku do zakupu towarów w sklepie internetowym Madbidu (zob. podobnie wyrok z dnia 2 grudnia 2010 r., Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, pkt 27). Jak bowiem zauważył rzecznik generalny w pkt 39 opinii, udział w zorganizowanych przez Madbid aukcjach daje użytkownikom możliwość kupowania towarów po cenie niższej niż wartość rynkowa.

31

Jednak w związku z tym, że emitowane przez Madbid „kredyty” nie mogą służyć jako zapłata do celów zakupu towarów sprzedawanych w jego sklepie internetowym, że, jak wynika z pkt 30 niniejszego wyroku, od momentu ich nabycia uznaje się, że „kredyty” stanowi świadczenie wzajemne za danie użytkownikom szansy nabywania towarów po cenach niższych od ich wartości rynkowej oraz że „kredyty” użyte do udziału w aukcji nie są zaliczane na poczet ceny zakupu ustalonej na podstawie licytacji, ich emisji nie można zakwalifikować jako „transakcji uprzedniej” wobec dostawy towaru w rozumieniu pkt 24 wyroku z dnia 16 grudnia 2010 r., MacDonalds Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780).

32

W związku z tym przyznanie użytkownikom, którzy nabyli te „kredyty”, prawa do udziału w prowadzonych przez Madbid aukcjach stanowi samo w sobie pełnoprawne świadczenie usług, którego nie należy mylić z dostawą towarów, która może nastąpić w wyniku tych aukcji.

33

Taki wniosek nasuwa się tym bardziej w przypadku, gdy użytkownik „kredytów” nabywa towar za pomocą opcji „kup teraz” lub „osiągnięta zniżka”, ponieważ jeżeli zrobi użytek z usługi, na który pozwalają mu zakupione „kredyty”, zakup dokonany w drodze uruchomienia tych opcji stanowi czynność niezależną od usługi świadczonej w zamian za zakup „kredytów”.

34

Madbid twierdzi jednak, że gdyby nawet emisje „kredytów” uznano za świadczenie usług, świadczenie to nie jest realizowane odpłatnie.

35

W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT opodatkowaniu VAT podlega świadczenie usług dokonywane „odpłatnie” na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

36

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem świadczenie usług następuje „odpłatnie” w rozumieniu tego przepisu tylko wtedy, gdy między usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (wyroki: z dnia 16 grudnia 2010 r., *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 20 czerwca 2013 r., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 40).

37

Trybunał orzekł, że ma to miejsce, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym, w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowi rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrębnioną usługę świadczoną w ramach takiego stosunku prawnego (wyroki: z dnia 3 marca 1994 r., *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14; z dnia 16 grudnia 2010 r., *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 16, 26; a także z dnia 10 listopada 2016 r., *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 28).

38

W postępowaniu głównym, jak wynika z pkt 1.2 ogólnych warunków Madbidu, spółka ta prowadzi „stronę aukcyjną, na której udział w aukcjach jest odpłatny”.

39

Użytkownicy, którzy chcą uczestniczyć w prowadzonych przez Madbid aukcjach, są bowiem zobowiązani do nabycia od niej „kredytów” w zamian za zapłatę. Te „kredyty” są niezbędne do licytowania i nie mogą być wykorzystywane do innych celów. Liczba „kredytów” niezbędnych do licytacji różni się w zależności od aukcji. Jeżeli użytkownik składa ofertę, taka właśnie liczba „kredytów” jest pobrana z jego konta, a cena licytowanego na aukcji towaru wzrasta o 0,01 GBP. Użytkownik wygrywający aukcję ma prawo do zakupu towaru po cenie, po której został przysędzony, powiększonej o koszty transportu i obsługi. Wartość „kredytów” wydanych na licytację w trakcie aukcji zostaje jednak wyczerpana. Wreszcie, w przypadku gdy użytkownik, który wygrał aukcję, zakupi licytowany towar, a następnie anuluje swój zakup, zwrócona mu zostanie jedynie kwota, za którą towar został przysędzony, bez wartości „kredytów”, które wykorzystał do licytacji.

40

Czynniki te wskazują, że zapłata otrzymana przez Madbid w zamian za „kredyty”, które emituje, stanowi rzeczywiste świadczenie wzajemne za usługę, którą świadczy swoim użytkownikom, polegającą na przyznaniu prawa do udziału w prowadzonych przez siebie aukcjach.

41

Wniosku tego nie podważa okoliczności, że przy pomocy funkcji „osięgnięta zniżka” użytkownikom, którzy nie wygrali aukcji, równowartość „kredytów” zamienia się na zniżkę, z której mogą potem skorzystać przy zakupie jakiegoś towaru dostępnego w sklepie internetowym Madbidu.

42

Podobnie nie ma znaczenia w tym zakresie fakt, że użytkownik po kliknięciu na przycisk „kup teraz” ma możliwość zakupu takiego samego towaru, jak ten będący przedmiotem aukcji, za cenę obniżoną o równowartość „kredytów”, które wykorzysta do licytacji w ramach tej aukcji.

43

Z jednej bowiem strony tylko wartość „kredytów”, które zostały wcześniej wykorzystane podczas licytacji, może zostać zaliczona na poczet ceny towarów kupowanych za pośrednictwem funkcji „kup teraz” oraz „osięgnięta zniżka”.

44

Z drugiej strony użytkownik, który postanowi anulować zakup dokonany za pomocą funkcji „kup teraz” lub „osięgnięta zniżka”, otrzymuje zwrot jedynie w wysokości ceny po zniżce, powiększonej o koszty dostawy, bez równowartości „kredytów”, które zostały uwzględnione w cenie, jak zapłacił za towary.

45

W związku z tym argumentacja Madbidu, zgodnie z którą emisja „kredytów” stanowi prawo użytkownika do zakupu towarów w wysokości równowartości tych „kredytów”, nie jest adekwatna do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, co stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu VAT (wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

46

Z powyższych rozważań wynika, że zapłata otrzymywana przez Madbid w zamian za „kredyty”, które emituje, stanowi rzeczywiste świadczenie wzajemne za świadczenie, którym jest przyznanie prawa do udziału w prowadzonych przez Madbid aukcjach, które to świadczenie różni się od dostawy towaru nabytego na jej stronie internetowej.

47

W tym względzie należy wskazać, że w sprawie rozpatrywanej przed sądem krajowym użytkownicy mogą kupować towary sprzedawane w sklepie internetowym Madbidu, płatnością kartą kredytową lub debetową, tj. bez brania udziału w prowadzonych przez niego aukcjach. Ponadto udział w prowadzonej przez Madbid aukcji niekoniecznie prowadzi do dostawy towarów, albo dlatego, że użytkownik, który wygrał aukcję, postanowi nie kupić przysługującego mu towaru, albo dlatego, że gdy nie wygra aukcji i nie skorzysta z funkcji „kup teraz”, otrzyma zniżkę, której nie wykorzysta od razu.

48

Z powyższego wynika, że, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 58 opinii, emisja „kredytów” i dostawa towarów, w zakresie, w jakim nie stanowi one jednego nierozdzielalnego świadczenia gospodarczego, nie mogą być zakwalifikowane jako jedno świadczenie. Z tych samych powodów i biorąc pod uwagę zasadę, zgodnie z którą każda transakcja powinna być traktowana jako odrębna i niezależna od innych, emisja „kredytów” i dostawa towarów nie mogą być też zakwalifikowane jako pomocnicze w stosunku do siebie.

49

Mając na względzie całość powyższych rozważań, odpowiedź na pytanie pierwsze powinna brzmieć: art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że emisja „kredytów”, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwalają klientom operatora licytować na prowadzonych przez tego operatora aukcjach, stanowi odpłatne świadczenie usług, w których świadczeniem wzajemnym jest kwota uiszczana w zamian za te „kredyty”.

W przedmiocie pytania drugiego

50

Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 73 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że wartość „kredytów” wykorzystanych do licytacji jest zawarta w świadczeniu wzajemnym otrzymywanym przez podatnika w zamian za dostawę towarów, których dokonuje na rzecz użytkowników, którzy wygrali zorganizowaną przez niego aukcję, lub tych, którzy nabyli towar za pomocą funkcji „kup teraz” lub „osiągnięta zniżka”.

51

Zgodnie z art. 73 dyrektywy VAT na podstawie opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług dokonanych odpłatnie składa się „wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej”.

52

W tym względzie należy przypomnieć na wstępie, że, jak wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, zapłata uiszczona przez użytkownika w zamian za „kredyty” wydane przez Madbid stanowi świadczenie wzajemne za przyznanie prawa do udziału w prowadzonych przez nią aukcjach.

53

Tymczasem, jak podkreśla rzecznik generalny w pkt 79 opinii, kwota zapłacona w zamian za transakcję nie może stanowić świadczenia wzajemnego za inną transakcję, ani nawet zaliczki na poczet płatności świadczenia wzajemnego za inną transakcję.

54

Należy zatem wskazać, w odpowiedzi na pytanie sądu odsyłającego, że płatności dokonywanych przez użytkownika w zamian za „kredyty” nie można zakwalifikować jako wpłaty zaliczki przed dostawą towarów w rozumieniu art. 65 dyrektywy VAT.

55

Ponadto ?wiadczenie wzajemne z tytu?u dostawy przys?dzonego na aukcji towaru nie mo?e obejmowa? kwoty zap?aconej w zamian za wyemitowanie „kredytów” wykorzystanych w ramach tej aukcji, lecz obejmuje wy??cznie cen?, za jak? towar zosta? przys?dzony, oraz koszty transportu i obs?ugi.

56

Wreszcie kwota ta nie mo?e te? zosta? zawarta w ?wiadczeniu wzajemnym za pó?niejsz? dostaw? towarów zakupionych za po?rednictwem funkcji „kup teraz” lub „osi?gni?ta зни?ka”.

57

Jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 92 opinii, warto?? wykorzystanych na licytacji „kredytów”, która jest odliczana od ceny pocz?tkowej wynikaj?cej ze skorzystania z funkcji „kup teraz” lub ceny podanej w sklepie internetowym, nale?y uzna? za зни?k? od ceny towarów kupionych za po?rednictwem funkcji „kup teraz” lub „osi?gni?ta зни?ka”. W zwi?zku z tym zgodnie z art. 79 lit. b) dyrektywy VAT warto?? tych „kredytów” nie mo?e wchodzi? do podstawy opodatkowania z tytu?u dostawy towarów.

58

Tak jest równie?, w przypadku gdy w ramach zakupu towarów za pomoc? funkcji „kup teraz” lub „osi?gni?ta зни?ka”, warto?? „kredytów” wydanych na licytacj? pokrywa ca?o?? pocz?tkowej ceny wynikaj?cej z wykorzystania funkcji „kup teraz” lub ceny zakupu podanej w sklepie internetowym.

59

Jak bowiem zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 102 opinii, nie mo?na uzna?, ?e towary nabyte w takiej sytuacji, w przeciwie?stwie do sprawy zako?czonej wyrokiem z dnia 27 kwietnia 1999 r., Kuwait Petroleum (C?48/97, EU:C:1999:203), by?y przedmiotem nieodp?atnego przeniesienia w?asno?ci, poniewa? s? one dostarczane w zamian za daj?ce si? okre?li? ?wiadczenie wzajemne, czyli, odpowiednio, pierwotn? cen? wynikaj?c? ze skorzystania z funkcji „kup teraz” lub cen? podan? w sklepie internetowym.

60

Maj?c na wzgl?dzie powy?sze rozwa?ania, odpowied? na pytanie drugie powinna brzmie?: art. 73 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym warto?? „kredytów” wykorzystanych do licytacji nie stanowi cz??ci ?wiadczenia wzajemnego otrzymanego przez podatnika w zamian za dostaw? towarów, których dokonuje na rzecz u?ytkowników, którzy wygrali zorganizowan? przez niego aukcj?, lub u?ytkowników, którzy dokonali zakupu za pomoc? funkcji „kup teraz” lub „osi?gni?ta зни?ka”.

W przedmiocie pytania trzeciego

61

Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy w sytuacji gdy dwa pa?stwa cz?onkowskie ró?nie traktuj? t? sam? transakcj? do celów VAT, to kiedy s?dy jednego z tych pa?stw dokonuj? wyk?adni odpowiednich przepisów prawa Unii i prawa krajowego, maj? one

obowi?zek bra? pod uwag? konieczno?? unikania podwójnego opodatkowania lub podwójnego braku opodatkowania transakcji w zwi?zku, w szczególno?ci, z zasad? neutralno?ci podatkowej.

62

W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e art. 267 TFUE ustanawia mechanizm odes?ania prejudycjalnego, który ma na celu zapobie?enie rozbie?no?ciom w wyk?adni prawa Unii, który powinny stosowa? s?dy krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lipca 2011 r., Kelly, C?104/10, EU:C:2011:506, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

63

Artyku? 267 TFUE upowa?nia bowiem s?dy krajowe, a w odpowiednim razie zobowi?zuje je do wyst?pienia z odes?aniem prejudycjalnym, w zale?no?ci od tego, czy ich orzeczenia podlegaj? zaskar?eniu w prawie krajowym, je?eli uznaj?, ?e w zawis?ej przed nimi sprawie pojawi?y si? pytania zwi?zane z wyk?adni? przepisów prawa Unii wymagaj?ce rozstrzygni?cia z ich strony (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lipca 2011 r., Kelly, C?104/10, EU:C:2011:506, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

64

W zwi?zku z tym, gdy stwierdz?, ?e ta sama transakcja jest przedmiotem odmiennego traktowania pod wzgl?dem podatkowym w innym pa?stwie cz?onkowskim, s?dy jednego pa?stwa, przed którymi zawis? spór, w którym pojawi?y si? pytania zwi?zane z wyk?adni? przepisów prawa Unii wymagaj?ce rozstrzygni?cia z ich strony, maj? mo?liwo??, lub wr?cz obowi?zek, skierowa? do Trybuna?u wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

65

Ponadto nale?y u?ci?li?, ?e istnienie w jednym lub kilku innych pa?stwach cz?onkowskich innego pode?cia ni? to, które obowi?zuje w danym pa?stwie cz?onkowskim, nie mo?e w ka?dym razie prowadzi? s?dów tego? pa?stwa do dokonywania b??dnej wyk?adni przepisów dyrektywy VAT.

66

Maj?c na wzgl?dzie powy?sze rozwa?ania, odpowied? na pytanie trzecie powinna brzmie?: kiedy s?dy jednego pa?stwa cz?onkowskiego, które dokonuj? wyk?adni odpowiednich przepisów prawa Unii i prawa krajowego, stwierdz?, ?e ta sama transakcja jest w innym pa?stwie cz?onkowskim odmiennie traktowana do celów VAT, maj? one mo?liwo??, a nawet obowi?zek, w zale?no?ci od tego, czy ich orzeczenia podlegaj? zaskar?eniu w prawie krajowym, wyst?pi? do Trybuna?u z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

W przedmiocie kosztów

67

Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

1)

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że emisja „kredytów”, takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym, które pozwalają klientom operatora licytować na prowadzonych przez tego operatora aukcjach, stanowi odpłatne świadczenie usług, w których świadczeniem wzajemnym jest kwota uiszczana w zamian za te „kredyty”.

2)

Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym wartość „kredytów” wykorzystanych do licytacji nie stanowi części świadczenia wzajemnego otrzymanego przez podatnika w zamian za dostawę towarów, których dokonuje na rzecz użytkowników, którzy wygrali zorganizowaną przez niego aukcję, lub użytkowników, którzy dokonali zakupu za pomocą funkcji „kup teraz” lub „osiągnięta zniżka”.

3)

Kiedy sady jednego państwa członkowskiego, które dokonują wykładni odpowiednich przepisów prawa Unii i prawa krajowego, stwierdzą, że ta sama transakcja jest w innym państwie członkowskim odmiennie traktowana do celów podatku od wartości dodanej, mają one możliwość, a nawet obowiązek, w zależności od tego, czy ich orzeczenia podlegają zaskarżeniu w prawie krajowym, wystąpić do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Podpisy

(*1) Język postępowania: angielski.