

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

EVGENIJE TANČEVA

přednesené dne 7. března 2018(1)

**Věc C-544/16**

**Marcandi Limited, působící pod názvem „Madbid“**

**proti**

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná First-tier Tribunal (Tax Chamber) (soud prvního stupně [daňový senát], Spojené království)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Vydání kreditů, které mohou být použity k přihození nabídek v online penny aukcích a jejichž hodnota může být započtena proti ceně zboží zakoupeného přímo od společnosti provozující aukce – Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) – Poskytnutí služeb nebo dodání zboží za úplatu – Předběžné plnění – Článek 65 – Zálohová platba – Článek 73 – Základ daně – Článek 79 písm. b) – Sleva pokrývající celou cenu“

1. V projednávané věci je Soudní dvůr žádán, aby rozhodl, zda poskytnutí práva účasti v „penny aukci“ musí být považováno za poskytnutí služeb podléhající dani z přidané hodnoty („DPH“) ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES(2), nebo jako předběžné plnění nepodléhající DPH.

2. V „penny aukcích“ (aukce s placeným přihozem) musí účastníci zaplatit nevratný poplatek, aby mohli přihazovat nabídky („aukční poplatek“)(3). Při zahájení aukce zažene žadatel odpovídat až k nule. Každý přihoz zvýší cenu draženého zboží o 0,01 liber šterlinků (GBP) (proto se to nazývá „penny aukce“) a znovu spustí žadatel. Aukce skončí, když žadatel dosáhne nuly. Vítězem je osoba, která přihazovala jako poslední.

3. Podle čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice 2006/112 je předmětem DPH dodání zboží za úplatu a poskytnutí služeb za úplatu.

4. Pro účely čl. 2 odst. 1 směrnice 2006/112 lze na platbu aukčního poplatku nahlížet dvěma způsoby.

5. Na jedné straně je možné považovat aukční poplatek za úplatu za poskytnutí služby, a to

zejména udělení práva účasti v aukci. Udělení tohoto práva za zaplacení aukčního poplatku by tedy bylo plněním, které je předmětem DPH ve smyslu § 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Následný nákup dražené věci vítězem by byl posuzován jako dodání zboží ve smyslu § 2 odst. 1 písm. a) této směrnice a jako takový dalším a odlišným plněním podléhajícím DPH.

6. Na druhé straně je cílem účastníků aukce tuto aukci vyhrát a dražené zboží zakoupit. Udělení práva účasti v aukci by proto mohlo být považováno jen za předběžný krok ke koupi draženého zboží(4). Nebylo by to plnění podléhajícím DPH ve smyslu § 2 odst. 1 směrnice 2006/112. Pouze následná koupě vydraženého zboží by byla považována za plnění podléhajícím DPH ve smyslu tohoto ustanovení.

7. V projednávané věci je Soudní dvůr žádán, aby rozhodl mezi dvěma výše popsányými přístupy. Je také tážán na to, co je považováno za úplatu při dodání služeb nebo následném dodání zboží.

## I. Právní rámec

8. Článek 2 odst. 1 směrnice 2006/112 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;

[...]“

9. Článek 65 směrnice 2006/112 stanoví:

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

10. Článek 73 směrnice 2006/112 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.“

11. Článek 79 směrnice 2006/112 zní:

„Základ daně nezahrnuje tyto položky:

[...]

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

[...]“

## II. Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

12. Společnost Marcandi Limited (dále jen „Madbid“), která byla založena ve Spojeném království, provozuje online obchod pod označením „Madbid“. Společnost Madbid prodává zejména produkty týkající se technologií, jako jsou mobilní telefony, tablety, počítače a televizory. Příležitostně prodává výrobky s vyšší hodnotou, například automobily. Společnost Madbid poskytuje online platformu, na které se mohou registrovaní uživatelé účastnit online penny aukcí, aby dražili a vyhráli zboží. Umožňuje také uživateli, aby zboží nakupovali přímo z jejího online obchodu.

13. Společnost Madbid spustila webové stránky nejprve ve Spojeném království. Po úspěchu těchto webových stránek spustila společnost Madbid webové stránky v dalších devíti členských státech, včetně Německa, jakož i v Kanadě a Turecku.

14. Společnost Madbid je registrována k DPH kromě jiných míst i ve Spojeném království a Německu.

15. Obchodní činnost společnosti Madbid je provozována následujícím způsobem. Aby osoby mohly přihazovat v online aukci nebo kupovat zboží online, musí se jako uživatelé registrovat online u Madbid (dále jen „uživatelé“) a souhlasit se smluvními podmínkami společnosti Madbid.

16. Po registraci mohou uživatelé nakupovat takzvané „kredity“ (dále jen „kredity“). Kredity umožňují uživateli přihazovat nabídky v online aukcích společnosti Madbid. Není však možné použít kredity k přímému nákupu zboží v obchodu Madbid. Ani není možné je vyměnit zpět na hotovost. Kredity lze kupovat prostřednictvím některých akceptovaných platebních metod, jako jsou například kreditní nebo debetní karty. Každý kredit má unikátní identifikační kód, který umožňuje společnosti Madbid, aby monitorovala kredity na účtu uživatele v jakémkoli okamžiku. Kredity jsou prodávány v balíčcích s různým počtem kreditů za různé ceny (například balíček 500 kreditů za cenu 49,99 GBP nebo balíček 80 kreditů za cenu 9,99 GBP). Ke každému kreditu je přiřazena konkrétní peněžní hodnota. Tato hodnota je skoro úplně stejná jako částka, kterou uživatel zaplatil za kredity(5). Platnost kreditů vyprší po 180 dnech.

17. Jak jsem zmínil výše, kredity jsou použity k účinnému příchodu v aukcích na webových stránkách společnosti Madbid. Každá aukce začíná na poáteční ceně 0,00 GBP, přičemž aukční časovač je nastaven na určený časový limit pro aukci, který je většinou jedna minuta. Každá aukce také určuje stanovený počet kreditů (mezi 1 a 8), který uživatel musí vynaložit, aby mohl přihodit nabídku. Při zahájení aukce časovač odpočítá čas až do nuly. Jakmile časovač dosáhne nuly, je aukce ukončena.

18. Když uživatel kliknutím na tlačítko „Přihodit“ přihodí nabídku, stanovený počet kreditů potřebných pro příchod nabídky v této aukci se odečte z celkového počtu kreditů, které má uživatel na svém uživatelském účtu. Účinná nabídka je o 0,01 GBP vyšší než předcházející nabídka, což znamená, že uvedená aukční cena výrobku je zvýšena o 0,01 GBP. Aukční časovač je znovu nastaven na příslušný časový limit a časovač odpočítá čas až do nuly. Vítez aukce je uživatel s aktuálně nejvyšší nabídkou v okamžiku, kdy se aukční časovač dostane na nulu.

19. Víťaz aukce má právo koupit vydražené zboží za cenu vítězné nabídky plus poštovné a manipulační poplatky(6). Není však povinen výrobek koupit. Jestliže se vítěz aukce rozhodne výrobek, který vyhrál, koupit, musí zaplatit částku ve výši vítězné nabídky, plus poštovné a manipulační poplatky, a to v určené lhůtě, jinak právo na koupi zboží, které vydražil, za cenu vítězné nabídky zanikne. Hodnota kreditů použitých vítězem aukce k přihazování v aukci není započítávána do ceny zaplacené za vydražené zboží. Hodnota těchto kreditů je vyerpána.

20. Aukční platforma Madbid má však také tzv. „Buy Now“ („Kup teď“) funkci (dále jen „funkce Kup teď“). Tato funkce umožňuje uživateli v průběhu aukce koupit stejný výrobek jako ten, jehož aukce se účastnil. Cena za tento výrobek (dále jen „Počáteční cena Kup teď“) je snížena o hodnotu kreditů, které tento uživatel použil k přihazování nabídek v této aukci. Jestliže například uživatel použije kredity v hodnotě 100 GBP při přihazování u iPodu, kliknutím na tlačítko „Buy Now“ („Kup teď“) může uživatel koupit iPod přímě tak, že zaplatí o 100 GBP méně, než je Počáteční cena Kup teď. Skoro ve všech případech se Počáteční cena Kup teď rovná doporučené maloobchodní ceně(7). Funkce Kup teď proto umožňuje uživateli, aby výrobek koupili za cenu nižší, než je doporučená maloobchodní cena. Uživatel, který v průběhu aukce koupí zboží pomocí funkce Kup teď, již nemůže přihazovat další nabídky v této aukci.

21. Uživateli, který přihazoval nabídky v aukci, ale tuto aukci nevyhrál, a nečinil koupi Kup teď, je poskytnuta sleva, která se rovná hodnotě kreditů použitých při přihazování v aukci (tj. částka, kterou uživatel zaplatil za tyto kredity) [dále jen „Earned Discount“ (Získaná sleva)]. Získaná sleva je poskytnuta po skončení aukce, ve které uživatel kredity použil. Jestliže se tento uživatel rozhodne koupit výrobek přímě z Madbid obchodu, je cena tohoto výrobku (dále jen „cena v Madbid obchodě“) snížena o částku Získaná sleva. Tento nákup bude dále označován jako nákup prostřednictvím „funkce Získaná sleva“. Získaná sleva se akumuluje ve vztahu ke všem aukcím, ve kterých uživatel použil kredity k přihazování nabídek. Získaná sleva, která byla vytvořena každým jednotlivým kreditem, vyprší 365 dní poté, co byl tento kredit použit v aukci. Hodnota kreditů, které vítěz aukce použil k přihazování nabídek v aukci, kterou vyhrál, nevytváří žádnou Získanou slevu.

22. Funkce Kup teď a Získaná sleva zajišťují, že uživatel, který použije kredity při přihazování, nemůže tímto způsobem přijít o peníze. Jak je totiž uvedeno výše v bodě 20, jestliže v průběhu aukce uživatel klikne na tlačítko Kup teď, sníží se Počáteční cena Kup teď o hodnotu těchto kreditů. Obdobně jestliže by přímě nakoupil v obchodě Madbid, jak je uvedeno výše v bodě 21, byla by mu přiznána Získaná cena rovnající se hodnotě těchto kreditů.

23. V rozhodnutí ze dne 9. prosince 2013 Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „HMRC“, finanční a celní úřad Spojeného království), který je orgánem veřejné správy odpovědný za výběr a správu DPH ve Spojeném království, rozhodl, že částka, kterou uživatelé zaplatili společnosti Madbid za vydání kreditů, byla protiplněním za poskytnutí služeb, a sice udělením práva úřadu v aukcích společnosti Madbid, přímě místem poskytnutí této služby bylo sídlo společnosti Madbid, tedy Spojené království (dále jen „rozhodnutí HMRC“).

24. V rozsudku ze dne 9. července 2014 Finanzamt Hanover-Nord (daňový úřad Hanover-Sever, Německo) (dále jen „německé daňové orgány“) zejména rozhodl, že i) vydání kreditů ze strany společnosti Madbid není plněním podléhajícím DPH, ii) případy, kdy společnost Madbid dodává zboží zákazníkům nacházejícím se v Německu, představují dodání zboží pro účely DPH, iii) protiplnění za toto dodání zboží zahrnuje *jak* cenu zaplacenou uživatelem za zboží (a sice včetně ceny v aukci, cenu Kup teď nebo cenu v Madbid obchodu po odečtení Získané slevy), *tak* hodnotu kreditů použitých uživatelem k získání tohoto zboží (tedy kredity použité buď na přihodzení nabídky a vyhrání aukce, nebo k provedení snížení ceny Kup teď nebo obdržení Získané slevy) a iv) že společnost Madbid je plátcem DPH v Německu ve vztahu k tomuto dodání zboží.

25. Společnost Madbid podala proti rozhodnutí HMRC odvolání k First-tier Tribunal (Tax Chamber) (United Kingdom) (soud prvního stupně – daňový senát) (Spojené království).

26. Dne 10. května 2016 vydal First-tier Tribunal (Tax Chamber) (soud prvního stupně – daňový senát) prozatímní rozhodnutí v nalézacím řízení a rozhodl se požádat Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžné otázce. Podle First-tier Tribunal (Tax Chamber) (soud prvního stupně – daňový senát) jsou kredity kupovány za zřejmým účelem, a sice za účelem účasti na aukcích Madbid, případně následný nákup zboží, a to zda a kdy k němu dochází, je dalším a odlišným plněním. Složitost věci, která se odráží v rozdílných výkladech směrnice 2006/112 HMRC a německými daňovými orgány, vedla k tomu, že First-tier Tribunal (Tax Chamber) (soud prvního stupně – daňový senát) položil Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je při správném výkladu čl. 2 odst. 1 a článků 24, 62, 63, 65 a 73 [směrnice 2006/112] a za takových okolností, jaké nastaly v původním řízení:

a) vydání kreditů uživatelem ze strany Madbid za peněžní platbu:

i) „předběžným plněním“ mimo rozsah působnosti čl. 2 odst. 1 v podobě identifikované Soudním dvorem v [rozsudku ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010 780)], v bodech 23 [až] 42; nebo

ii) poskytnutím služeb ze strany Madbid ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c), totiž udělením práva účasti v online aukcích;

b) pokud je poskytnutí práva účasti v online aukcích poskytnutím služeb ze strany Madbid, potom jde o poskytnutí služby skutečné „za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c), a sice za protiplnění (tj. peníze, které Madbid obdržela od uživatele výměnou za kredity);

c) je odpověď na otázku b) odlišná, pokud platba za kredity slouží také jako oprávnění uživatele k pořízení zboží za stejnou hodnotu v případě, že uživatel neuspěl v aukci;

d) pokud Madbid neposkytuje služby za úplatu, když vydává kredity svým uživatelům za peněžitě protiplnění, poskytuje takové služby kdykoli jindy,

a jaké zásady mají být uplatněny při hledání odpovědi na tyto otázky?

2) Co je při správném výkladu čl. 2 odst. 1, článků 14, 62, 63, 65, 73 a čl. 79 písm. b) [směrnice Rady 2006/112], za takových okolností, jaké nastaly v původním řízení, protiplněním získaným Madbid za dodání zboží, které poskytuje uživateli, pro účely čl. 2 odst. 1 písm. a) a článku 73? Zvláště, s ohledem na odpověď na otázku 1:

a) je platba uživatele za kredity ve prospěch Madbid „zálohou“ na dodání zboží ve smyslu článku 65, takže DPH je „účetovatelná“ v okamžiku obdržení této platby, a platba přijatá Madbid od

uživatel je protiplněním za dodání zboží;

b) pokud uživatel kupuje zboží prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva, je hodnota kreditu, použitých při přihazování nabídek v aukcích a tam, kde je nabídka neúspěšná, což vede ke vzniku Získané slevy nebo snížení ceny Kup teď:

i) „slevou“ ve smyslu čl. 79 písm. b), takže protiplněním za dodání zboží od Madbid je pouze platba skutečně uhrazená ve prospěch Madbid uživatelem v okamžiku nákupu zboží, nebo

ii) část protiplnění za dodání zboží, takže protiplnění za dodání zboží od Madbid zahrnuje jak platbu ve prospěch Madbid uživatelem v okamžiku koupě zboží, tak platbu uživatele za kredity použité při přihazování neúspěšných nabídek v aukcích;

c) pokud uživatel využije své právo koupit zboží poté, co byl úspěšný v online aukci, je protiplněním za dodání tohoto zboží pouze vítězná cena stanovená aukcí (plus poštovné a manipulační poplatky), nebo je součástí protiplnění za dodání tohoto zboží Madbid uživateli i hodnota kreditu, které vítěz použil k podávání nabídek v této aukci;

nebo jaké zásady mají být uplatněny při hledání odpovědi na tyto otázky?

3) V případě, že dva členské státy posuzují plnění z hlediska DPH odlišně, do jaké míry by měly soudy jednoho z těchto členských států brát při výkladu příslušných ustanovení právních předpisů EU a vnitrostátního práva v úvahu, že je žádoucí se vyhnout:

a) dvojímu zdanění plnění nebo

b) nezdanění plnění;

a jaký význam má v této otázce zásada daňové neutrality?

27. Písemná vyjádření předložily společnost Madbid, vláda spojeného království a Evropská komise. Tito zúčastnění byli rovněž vyslechnuti na jednání konaném dne 13. prosince 2017.

### III. Analýza

#### A. K první předběžné otázce

28. Podstatou první předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda vydání kreditu uživatelem ze strany společnosti Madbid za peněžní platbu je „poskytnutím služeb za úplatu“ ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, nebo musí být považováno za „předběžné plnění“, na které se nevztahuje čl. 2 odst. 1 této směrnice, v podobě identifikované v bodě 24 rozsudku ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010 780).

29. V krátkosti shrnu rozsudek Soudního dvora ve věci MacDonald Resorts. Soudní dvůr byl vyzván, aby rozhodl o tzv. „právech na přidělení bodů“ od společnosti prodávající práva užívat nemovitosti v rekreačních střediscích na určitý časový úsek. Práva na přidělení bodů opravovala zákazníky, aby každý rok získali body, které mohly být přeměněny na právo k dožasnému užívání nemovitosti nebo na pobyt v hotelu. Soudní dvůr shledal, že koupě práv na přidělení bodů není sama o sobě pro zákazníky cílem. Konečným záměrem při koupi práv na přidělení bodů bylo krátkodobé užívání ubytovacího zařízení nebo pobyt v hotelu. Koupě práv na přidělení bodů je proto třeba spíše považovat za „předběžné innosti uskutečněné k tomu, aby bylo možné uplatnit nárok na krátkodobé užívání ubytovacího zařízení, nebo na ubytování v hotelu“ (8). Koupě práv na přidělení bodů jako taková tedy nebyla plněním podléhajícím DPH ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice (9). Pouze poskytnutí práva na krátkodobé užívání ubytovacího

zařízení, nebo na ubytování v hotelu, bylo předmětem DPH ve smyslu tohoto ustanovení(10).

30. V projednávané věci mohou uživatelé kupovat kredity od společnosti Madbid za peněžní platbu. Kredity nemohou být použity ke koupi zboží přímo z obchodu Madbid. Mohou být použity pouze pro přihazování nabídek v aukcích společnosti Madbid. Jsou nezbytné pro přihazování těchto nabídek.

31. Jak je výše uvedeno v bodech 5 a 6, vydání kreditů může být považováno buď za poskytnutí služeb (a sice udělením práva účastnit se aukcí společnosti Madbid)(11), nebo jako předběžné plnění nepodléhající DPH, v podobě identifikované ve věci MacDonald Resorts (protože je možné tvrdit, že koupě kreditů není sama o sobě pro uživatele cílem a jejich hlavním záměrem při koupi kreditů je získání zboží).

32. V prvním případě by byla společnost Madbid povinná účtovat DPH při vydání kreditů v ílenském státě, ve kterém má sídlo(12), tedy ve Spojeném království. Toto byl postoj HMRC(13). Ve druhém případě by byla společnost Madbid povinná účtovat DPH při následném dodání zboží v ílenském státě, kde se zboží nachází při ukončení odeslání zákazníkovi(14) (v Německu, jestliže je zboží doručováno zákazníkovi do Německa). Toto byl postoj německých daňových orgánů(15).

33. Společnost Madbid tvrdí, že vydání kreditů je předběžným plněním v podobě identifikované ve věci MacDonald Resorts.

34. Spojené království a Komise tvrdí, že vydání kreditů je poskytnutím služeb, a nikoliv předběžným plněním.

35. Začal bych zkoumáním toho, zda musí být vydání kreditů považováno za poskytnutí služeb, které v případě, že je poskytnuto za úplatu, je plněním podléhajícím DPH ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112, nebo zda je to předběžné plnění v podobě identifikované ve věci MacDonald Resorts, na které se nevztahuje čl. 2 odst. 1 této směrnice. Poněvadž dle mého názoru je vydání kreditů poskytnutím služeb, budu tak posuzovat, zda je provedeno za úplatu. Při posuzování těchto dvou aspektů první předběžné otázky zohledním skutečnost, že uživatelé mohou pořízovat zboží od společnosti Madbid buď vítězstvím v aukci a zakoupením vydraženého zboží, nebo prostřednictvím funkcí Kup teď a Získaná sleva.

**1. Má být vydání kreditů považováno za předběžné plnění v podobě identifikované ve věci MacDonald Resorts, nebo jako poskytnutí služeb?**

**a) Vydání kreditů nemůže být považováno za předběžné plnění**

36. Je pravda, že účast v aukcích společnosti Madbid podle všeho není pro uživatele cílem sama o sobě(16), a proto hlavním záměrem uživatelů při koupi kreditů je koupě zboží.

37. Dle mého názoru však není možné vydání kreditů považovat za předběžné plnění, v podobě identifikované ve věci MacDonald Resorts, provedené za účelem dodání zboží.

38. Zaprvé, aťkoliv je každému kreditu přiřazena určitá peněžní hodnota v počítačových systémech Madbid, nemohou být kredity použity jako měna pro přímý nákup zboží z obchodu Madbid. Na ústním jednání zástupce společnosti Madbid upřesnil, že přímé nákupy jsou placeny kreditními nebo debetními kartami.

39. Zadruhé je poskytnuta odlišná služba, a sice poskytnutí práva účasti v aukcích společnosti Madbid. Účast na aukcích společnosti Madbid dává účastníkům šanci koupit zboží *za cenu nižší, než je jejich tržní cena*, protože vítězná cena je typicky nižší, než je tržní cena draženého zboží.

Naproti tomu je při koupi zboží přímo z obchodu Madbid uživatelům účtována tržní cena výrobku. Podle žádosti o rozhodnutí o předložné otázce „rozhodnutí uživatele [...] získat kredity a nepokračovat přímo v obchod? Madbid je rozhodnutí koupit šanci získat zboží v nabídce *za mén? – ?asto mnohem mén?* – než za jejich cenu v obchod?. [...] Uživatelé, kteří se účastní aukce, mají při vítězství v aukci šanci na *slevu*, kterou kupující v přímých nákupech nemají“(17).

40. Zatěetí vítěz aukce není povinen dražené zboží koupit. Jestliže vítěz vítěznou cenu nezaplatí během stanovené lhůty, potom ztrácí právo na koupi zboží za vítěznou cenu. Z tohoto důvodu vydání kredit? nutně nevede k dodání vydraženého zboží.

41. Začtvrté, jestliže vítěz aukce koupí vydražené zboží, potom není hodnota kredit? použitých při přihazování nabídek započtena proti vítězné ceně. Hodnota těchto kredit? je vyčerpána. Jinými slovy, kredity použité při přihazování nabídek nemohou být použity ke koupi vydraženého zboží.

42. Zapáté v případě, že vítěz aukce koupí vydražené zboží, ale potom objednávku zruší, je mu vrácena jen částka ve výši vítězné ceny. Hodnota kredit? použitých při přihazování nabídek není vrácena.

43. Zašesté situace ve věci MacDonald Resorts je odlišná od situace v projednávané věci.

44. Ve věci MacDonald Resorts totiž předmetná služba, která spočívala v poskytování ubytování v hotelu nebo práva na dočasné užívání nemovitosti, nebyla „plně poskytnuta“ až do okamžiku, než byla práva na přidělení bod? přeměna na „konkrétní služby“ (právo na pobyt v určitém hotelu nebo právo užívat určitou nemovitost určitou dobu). Toto bylo z toho důvodu, že v době, kdy zákazníci koupili práva na přidělení bod?, nevěděli, které ubytovací zařízení bude k dispozici v daný rok nebo neznali hodnotu dovolené v tomto ubytovacím zařízení uvedenou v bodech. V době, kdy zákazníci koupili práva na přidělení bod?, nebyly služby identifikovány(18).

45. Naproti tomu v projednávané věci uživatelé v době, kdy kupují kredity, vědí, jaká služba bude poskytnuta, a sice právo účastnit se aukcí společnosti Madbid. Jak tvrdí Komise, tato služba je identifikována a je poskytnuta ihned (přinejmenším uživatelé mohou přihazovat nabídky v aukcích společnosti Madbid ihned po koupi kredit?).

46. Nákup kredit? tedy nemůže být považován za předložné plnění provedené za účelem dodání zboží.

**b) Nejedná se o žádné předložné plnění, jestliže jsou kredity použité při přihazování nabídek použity na nákup zboží prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva**

47. Jak je vysvětleno výše v bodech 20 až 22, jestliže uživatel od aukce odstoupí nebo ji nevyhraje, není hodnota kredit? použitých k přihazování nabídek vyčerpána(19).

48. Uživatel totiž může koupit zboží od společnosti Madbid v průběhu aukce tak, že klikne na tlačítko Kup teď. V tom případě je hodnota kredit?, které jsou použity k přihazování nabídek v této aukci, započtena proti Požátené ceně Kup teď.

49. Uživatel může také koupit zboží od společnosti Madbid prostřednictvím funkce Získaná sleva. V takovém případě je Získaná sleva, jejíž výše se rovná hodnotě kredit? použitých uživatelem k přihazování nabídek v aukcích Madbid, započtena proti ceně zboží v obchod? Madbid.

50. Podle společnosti Madbid skutečnost, že kredity použité při přihazování nabídek mohou být použity ke koupi zboží přímo v online obchod?, ukazuje, že vydání kredit? je předložným



plněním v podobě identifikované ve věci MacDonald Resorts.

51. Dle mého názoru však tento argument nezpochybňuje platnost mého závěru uvedeného výše v bodě 46.

52. Zaprvé pouze hodnota kreditů použitých při přihazování nabídek může být započtena proti ceně zboží koupeného prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva. Kredity nepoužité při přihazování nabídek nemohou být započteny proti ceně tohoto zboží.

53. Zadruhé služba byla poskytnuta uživateli, kterému je poskytnuto snížení Počáteční ceny Kup teď nebo ceny v Madbid obchodu. Tento uživatel se zúčastnil aukce, což mu dalo šanci koupit dražené zboží za cenu nižší, než je jeho tržní hodnota. Není relevantní, že se uživatel rozhodl vzdát se této šance (kliknutím na tlačítko Kup teď), nebo že nemohl štěstí a aukci nevyhrál, a tudíž musí zaplatit plnou tržní cenu tohoto zboží(20). Toto nemá žádný vliv na skutečnost, že mu byla poskytnuta odlišná služba. Tento uživatel se totiž mohl rozhodnout koupit zboží přímo z obchodu Madbid, a to aniž by se nejprve účastnil aukce(21). Zaplatil by stejnou cenu, tj. plnou maloobchodní cenu zboží.

54. V tomto ohledu musí být argument společnosti Madbid, podle kterého je situace v projednávané věci podobná situaci ve věci Société thermale d'Eugénie-les-Bains, odmítnut. Soudní dvůr ve věci Société thermale d'Eugénie-les-Bains stanovil, že záloha zaplacená zákazníkem při rezervaci hotelového pokoje, která je započtena proti plné ceně pokoje, jestliže zákazník pokoj obsadí, není protiplněním za autonomní a individualizovatelné plnění(22). Podle společnosti Madbid z tohoto vyplývá, že kredity použité při přihazování nabídek, jejichž hodnota je započtena proti ceně zboží koupeného prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva, nejsou protiplněním za poskytnutí jakékoliv služby. Dle mého názoru však byla uživateli poskytnuta odlišná služba, poněvadž mu bylo umožněno účastnit se aukce. Situace v projednávané věci je odlišná od situace ve věci Société thermale d'Eugénie-les-Bains.

55. Zatřetí hodnota kreditů použitých při přihazování nabídek je v některých případech ztracena, protože uživatelé opomenou provést přímý nákup, ze kterého by hodnota těchto kreditů mohla být odečtena(23).

56. Začtvrté v případech, kdy si uživatel koupí výrobek prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva a potom objednávku zruší, je mu vrácena jen Počáteční cena Kup teď nebo cena v Madbid obchodu. Není vrácena hodnota kreditů použitých při přihazování nabídek.

57. Vydání kreditů proto nemůže být považováno za předběžné plnění provedené za účelem dodání zboží. Musí být považováno za poskytnutí služeb, a sice udělení práva účasti v aukcích Madbid.

58. Pro úplnost poukazuji na to, že podle judikatury musí být několik formálně oddělených plnění považováno za jediné plnění v případě, kdy jsou tak těsně spojena, že objektivně tvoří jediné neoddelitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, nebo když jedno nebo několik plnění představuje hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představuje jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim(24). Všichni zúčastnění se shodují na tom, že tato judikatura se nepoužije. Zaprvé se domnívám, že vydání kreditů a dodání zboží není možné považovat za jediné neoddelitelné plnění, poněvadž zákazníci mohou koupit zboží přímo od obchodu Madbid, aniž by se účastnili aukce. Zadruhé dle mého názoru nemůže být vydání kreditů považováno za vedlejší k dodání zboží, poněvadž funkce Kup teď a Získaná sleva mají za cíl zajistit, aby uživatelé nepřišli o peníze tím, že se účastní aukcí. Cílem těchto funkcí proto je, aby motivovaly účastníky k účasti na aukcích. Ani dodání služeb nemůže být považováno za vedlejší k vydání kreditů, poněvadž jen velmi zřídka dochází k tomu,

že uživatelé zapomenou použít kredity nebo zakoupit zboží prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva. Výše citovaná judikatura se tedy nepoužije.

## 2. Jsou kredity vydány za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112?

59. Podle ?l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112 platí, že k tomu, aby se tato směrnice na takové poskytnutí služby vztahovala, musí být uskutečeno za úplatu.

60. Dle ustálené judikatury dochází k poskytnutí služby za úplatu ve smyslu ?l. 2 bodu 1 písm. c) směrnice 2006/112 pouze tehdy, když mezi poskytovatelem služby a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli služby představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci. Soudní dvůr rozhodl, že tomu tak je, existuje-li přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou, přičemž zaplacené částky představují skutečné protiplnění za identifikovatelnou službu poskytnutou v rámci takového právního vztahu(25).

61. Společnost Madbid tvrdí, že kdyby se mělo za to, že vydání kreditů je poskytnutím služeb, toto poskytnutí by nebylo provedeno za úplatu.

62. Vláda Spojeného království a Komise tvrdí, že vydání kreditů je provedeno za úplatu, přičemž touto úplatou je částka zaplacená uživateli za vydání těchto kreditů.

63. Dle mého názoru je vydání kreditů provedeno za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Touto úplatou je částka zaplacená uživateli za vydání kreditů(26).

64. Zaprvé existuje zde právní vztah mezi společností Madbid a uživateli. Dle předkládacího rozhodnutí musí osoby při online registraci jako uživatelé souhlasit se smluvními podmínkami společnosti Madbid. Následné nákupy kreditů představují právní vztah mezi společností Madbid a uživateli.

65. Zadruhé existuje přímá souvislost mezi poskytnutím práva na účast v aukcích společnosti Madbid a částkou zaplacenou uživateli za vydání kreditů. Kredity jsou totiž použity k přihazování nabídek v aukcích společnosti Madbid.

66. Kromě toho, když uživatel vyhraje aukci, není zde žádná souvislost mezi dodáním vydraženého zboží a cenou zaplacenou za vydání kreditů. Je tomu tak proto, že hodnota kreditů, použitých k přihazování nabídek v této aukci, je vyčerpána. Není započtena proti vítězné ceně. Nemusí navíc ani dojít k dodání zboží, neboť vítěz není povinen vydražené zboží koupit.

67. Navíc v případě, že uživatel z aukce odstoupí, nebo ji nevyhraje, je souvislost mezi dodáním jakéhokoli zboží zakoupeného prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva a cenou zaplacenou za vydání kreditů nepřímá, jak tvrdí vláda Spojeného království. Je pravda, že hodnota kreditů použitých při přihazování nabídek je započtena proti Původní ceně Kup teď, nebo ceně v obchodní Madbid. Avšak pouze hodnota kreditů *použitých při přihazování nabídek* může být započtena proti ceně zboží. Kromě toho se může někdy stát, že k dodání zboží nedojde, jestliže uživatel neprovede nákupy, ze kterých by bylo možné odečíst cenu kreditů použitých při přihazování nabídek.

68. Mám za to, že vydání kreditů je poskytnuto za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) směrnice 2006/112. Touto úplatou je částka zaplacená uživateli za vydání kreditů.

## 3. Žádné další poskytnutí služeb za úplatu

69. Pro úplnost blíže uvádím, že společnost Madbid neposkytuje žádné jiné služby za úplatu ve

smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 než vydávání kredit?. Není poskytnuta žádná služba v p?ípad?, kdy uživatel p?ihodí nabídku v aukci (nebo? vydané kredity umož?ují uživateli p?ihazovat nabídky) nebo když platnost kredit? nebo Získané slevy vzniklé na základ? t?chto kredit? vyprší (nebo? od spole?nosti Madbid není v této souvislosti poskytnuta žádná další služba).

70. Proto je t?eba odpov?d?t na první p?edb?žnou otázku tak, že za okolností, jako jsou okolnosti v p?vodním ?ízení, kdy spole?nost provozuje webové stránky s penny aukcemi a také prodává zboží p?ímo v online obchod?, vydávání takových kredit? registrovaným uživatelem touto spole?ností, jako jsou kredity dot?ené v p?vodním ?ízení, které umož?ují uživateli p?ihazovat nabídky v aukcích této spole?nosti, ale nemohou být p?ímo sm?ovány za zboží, nem?že být považováno za p?edb?žné pln?ní, a to v podob? identifikované ve v?ci MacDonald Resorts, na které by se jako takové nevztahoval ?l. 2 odst. 1 sm?rnice 2006/112. Musí být považováno za poskytnutí služeb za úplatu ve smyslu písm. c) tohoto ustanovení, p?i?emž úplatou je ?ástka zaplacená uživateli za vydání kredit?. Vydání kredit? za tuto ?ástku musí být považováno za poskytnutí služeb za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 také v p?ípad?, kdy uživatel odstoupí od aukce, nebo ji nevyhraje, a následn? koupí zboží od spole?nosti, p?i?emž je hodnota kredit? použitých k p?ihazování nabídek zapo?tena proti cen? tohoto zboží.

## **B. Ke druhé p?edb?žné otázce**

71. Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, co musí být považováno za úplatu za dodání zboží spole?ností Madbid ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. a) sm?rnice 2006/112.

72. P?edkládající soud se zaprvé táže, zda ?ástka zaplacená uživateli za vydání kredit? musí být považována za zálohovou platbu ve smyslu ?lánku 65 této sm?rnice, takže je sou?ástí protipln?ní za dodání zboží. Zadruhé se p?edkládající soud táže, zda v p?ípad?, kdy uživatel nevyhraje aukci a hodnota kredit? použitých k p?ihazování nabídek je zapo?tena proti cen? zboží koupeného prost?ednictvím funkcí Kup te? nebo Získaná sleva, p?edstavuje hodnota t?chto kredit? slevu z ceny ve smyslu ?l. 79 písm. b) sm?rnice 2006/112, nebo zda je sou?ástí protipln?ní za dodání zboží. Zat?etí se p?edkládající soud táže, zda v p?ípad?, kdy uživatel aukci vyhraje a vydražené zboží koupí, zahrnuje protipln?ní za dodání tohoto zboží jen vít?znou cenu, plus poštovné a manipula?ní poplatky, nebo zda zahrnuje i hodnotu kredit? použitých k p?ihazování nabídek v této aukci.

73. Nejprve p?ezkoumám, zda ?ástka zaplacená za vydání kredit? je zálohovou platbou ve smyslu ?lánku 65 sm?rnice 2006/112, zadruhé pak to, co p?edstavuje protipln?ní u dodání zboží vydraženého v aukci, a zat?etí co p?edstavuje protipln?ní u dodání zboží koupeného prost?ednictvím funkcí Kup te? nebo Získaná sleva.

### **1. ?ástka zaplacená za vydání kredit? není zálohovou platbou ve smyslu ?lánku 65 sm?rnice 2006/112**

74. Podle ?lánku 63 sm?rnice 2006/112 da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

75. ?lánek 65 této sm?rnice však stanoví, že má-li být platba provedena jako záloha ješt? p?ed dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká da?ová povinnost z p?ijaté ?ástky p?evzetím platby.

76. Z judikatury vyplývá, že aby vznikla da?ová povinnost k DPH v takové situaci, je t?eba, aby byly známy veškeré relevantní znaky skute?n?ní zdanitelného pln?ní, tedy budoucího dodání zboží nebo budoucího poskytnutí služby, aby tedy byly zboží ?i služby p?esn? vymezeny(27).

77. Společnost Madbid a vláda Spojeného království souhlasí s tím, že částka zaplacená uživateli za vydání kreditu není zálohovou platbou ve smyslu článku 65 směrnice 2006/112. Komise se touto otázkou nezabývá.

78. Dle mého názoru nemůže být částka zaplacená za vydání kreditu považována za zálohovou platbu poskytnutou před dodáním zboží ve smyslu článku 65 směrnice 2006/112.

79. Jak je totiž výše vysvětleno v bodech 63 až 68, je částka zaplacená za vydání kreditu úplatou za poskytnutí služeb (tedy poskytnutí práva k účasti v aukcích společnosti Madbid), a nikoliv za dodání zboží po skončení aukce (pokud k němu vůbec dojde). Toto jsou dvě samostatná plnění. Částka zaplacená jako úplata za jedno plnění nemůže být považována za zálohovou platbu úplaty u druhého plnění.

80. V každém případě, jak tvrdí společnost Madbid, uživatelé při koupi kreditu neví, jaké zboží si od společnosti Madbid koupí(28). Toto zboží není přesně identifikováno podle požadavků judikatury uvedené výše v bodě 76.

81. Částka zaplacená za vydání kreditu tedy nemůže být považována za zálohovou platbu poskytnutou před dodáním zboží ve smyslu článku 65 směrnice 2006/112.

## **2. Co tvoří protiplnění za dodání zboží vydraženého v aukci?**

82. Podle článku 73 směrnice 2006/112 zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

83. Podle ustálené judikatury je toto protiplnění subjektivně určenou hodnotou, tj. hodnotou skutečně obdrženou v každém konkrétním případě, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií(29).

84. Společnost Madbid tvrdí, že protiplnění za dodání zboží vydraženého v aukci zahrnuje nejen vítěznou aukční cenu plus poštovné a manipulační poplatky, ale také hodnotu kreditu použitých při přihazování v této aukci.

85. Vláda Spojeného království a Komise tvrdí, že pouze vítězná aukční cena plus poštovné a manipulační poplatky je protiplněním za dodání zboží vydraženého v aukci.

86. Dle mého názoru jen vítězná aukční cena plus poštovné a manipulační poplatky tvoří protiplnění za dodání zboží vydraženého v aukci. Částka zaplacená za vydání kreditu použitých při přihazování v aukci není protiplněním za dodání tohoto zboží, protože jak je vysvětleno výše v bodech 63 až 68, tvoří to protiplnění za poskytnutí práva k účasti v této aukci, což je odlišné plnění.

## **3. Co tvoří protiplnění za dodání zboží zakoupeného prostřednictvím funkcí Kup teď a Získaná sleva?**

87. Předkládající soud se táže, zda v případě, kdy uživatel nakupuje zboží prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva, tvoří protiplnění za dodání zboží Počáteční cena Kup teď či cena v online obchodu Madbid, nebo zda je to Počáteční cena Kup teď či cena v online obchodu Madbid po odečtení hodnoty kreditu použitých k přihazování nabídek.

88. Společnost Madbid tvrdí, že v případě, kdy je zboží zakoupeno prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva, zahrnuje protiplnění za dodání zboží hodnotu kreditů použitých při přihazování nabídek.

89. Vláda Spojeného království a Komise tvrdí, že protiplnění za toto dodání zboží je Poáteční cena Kup teď či cena v obchodě Madbid plus poštovné a manipulační poplatky po odečtení hodnoty kreditů použitých při přihazování nabídek.

**a) Hodnota kreditů použitých při přihazování není součástí protiplnění za dodání zboží zakoupeného prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva**

90. Mám za to, že v případech, kdy je zboží kupováno prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva, tvoří protiplnění za toto dodání zboží Poáteční cena Kup teď či cena v obchodě Madbid plus poštovné a manipulační poplatky po odečtení hodnoty kreditů použitých při přihazování(30).

91. Toto je z toho důvodu, jak bylo vysvětleno výše v bodech 63 až 68, že částka zaplacená za vydání kreditů použitých při přihazování nabídek je protiplněním za služby, tedy poskytnutí práva účastnit se v Madbid aukcích. Z tohoto důvodu nemůže být tato částka součástí protiplnění za následné dodání zboží zakoupené prostřednictvím funkce Kup teď nebo Získaná sleva, což je odlišným plněním.

92. Proto musí být hodnota kreditů použitých při přihazování nabídek, která je započtena proti Poáteční ceně Kup teď či ceně v obchodě Madbid, považována za slevu z ceny zboží zakoupeného prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva ve smyslu čl. 79 písm. b) směrnice 2006/112. Hodnota těchto kreditů jako taková není součástí základu daně za dodání tohoto zboží.

93. Kromě toho, kdyby měly být kredity považovány za poukázky, které jakmile by byly použity při přihazování nabídek, by mohly být použity k získání slevy z ceny zboží zakoupeného prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva(31), bylo by to v souladu se stanoviskem Soudního dvora ve věci Elida Gibbs, že základem daně je kupní cena zboží, po odečtení hodnoty poukázky(32), přičemž v projednávané věci je Poáteční cena Kup teď zboží nebo jeho cena v obchodě Madbid (plus poštovné a manipulační poplatky) snížena o hodnotu kreditů použitých k přihazování.

**b) Případy, kdy je hodnota kreditů použitých při přihazování rovna Poáteční ceně Kup teď nebo ceně v obchodě Madbid**

94. Avšak v případě, kdy je hodnota kreditů použitých při přihazování rovna Poáteční ceně Kup teď nebo ceně v obchodě Madbid, pokrývá sleva 100 % ceny zboží koupeného prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva. V takovém případě by bylo možné si klást otázku, zda hodnota kreditů použitých při přihazování nabídek představuje slevu z ceny ve smyslu čl. 79 písm. b) směrnice 2006/112.

95. V tomto ohledu je potřebné odkázat na rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203). V této věci ropná společnost nabízela zákazníkům poukázky za každých 12 litrů zakoupených pohonných hmot. Tyto poukázky mohly být vyměněny za zboží vybrané z katalogu („zboží vyměnitelné za poukázky“). Cena pohonných hmot byla stejná bez ohledu na to, zda zákazníci přijali poukázky či nikoliv. Jak je uvedeno výše, Soudní dvůr shledal, že zákazníkům nebyla poskytnuta sleva z ceny zboží vyměnitelného za poukázky, poněvadž pojem „sleva z ceny“ v čl. 11A odst. 3 písm. b) šesté směrnice(33), nyní čl. 79 písm. b)

směrnice 2006/112, nemůže být použit na snížení pokrývajících 100 % ceny(34). Zboží vyměnitelné za poukázky bylo tedy poskytováno bezplatně. Podle čl. 5 odst. 6 šesté směrnice, nyní článku 16 směrnice 2006/112(35), poskytnutí zboží bezplatně musí být považováno za dodání zboží za protiplnění, kdy je DPH u tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná(36).

96. V písemném vyjádření společnost Madbid tvrdí, že z rozsudku ve věci Kuwait Petroleum vyplývá, že hodnota kreditů použitých při přihazování nemůže být považována za slevu z ceny ve smyslu čl. 79 písm. b) směrnice 2006/112.

97. Na dotaz vznesený k této otázce na jednání vláda Spojeného království uvedla, že pokud hodnota kreditů použitých při přihazování je rovna Počáteční ceně Kup te? či ceně v obchodě Madbid, není protiplnění za dodání zboží zakoupeného prostřednictvím funkcí Kup te? nebo Získaná cena nulové. V takovém případě totiž musí být zapláceno poštovné a manipulační poplatky, které jsou součástí protiplnění za dodání zboží. Tento poplatek nemůže být snížen o hodnotu kreditů použitých při přihazování.

98. Podle názoru Komise vyplývá z rozsudku ve věci Kuwait Petroleum, že v situaci, kdy hodnota kreditů použitých při přihazování je rovna Počáteční ceně Kup te? nebo ceně v Madbid obchodě, je zboží poskytováno bezplatně ve smyslu článku 16 směrnice 2006/112. V takovém případě je proto základem daně podle článku 74 této směrnice kupní cena placená společností Madbid. Komise však zdůraznila, že společnost Madbid zpravidla nedodává zboží bezplatně, takže rozsudek ve věci Kuwait Petroleum není v projednávané věci relevantní.

99. Podle mého názoru, na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Madbid, nevyplývá z rozsudku ve věci Kuwait Petroleum, že hodnota kreditů použitých při přihazování nepředstavuje slevu z ceny ve smyslu čl. 79 písm. b) směrnice 2006/112. V té věci se totiž sleva vztahovala na celou cenu jakéhokoliv zboží vyměnitelného za poukázky, přičemž v projednávané věci je hodnota kreditů použitých k přihazování nabídek, které jsou započtené proti Počáteční ceně Kup te? nebo ceně v obchodě Madbid, obvykle nižší než tato cena(37). V projednávané věci je proto část ceny zboží obvykle placena jedním z akceptovaných platebních metod, jako jsou například kreditní nebo debetní karty.

100. Navíc mám za to, že pokud je hodnota kreditů použitých při přihazování rovna Počáteční ceně Kup te? nebo ceně v obchodě Madbid, dodání zboží koupeného prostřednictvím funkcí Kup te? nebo Získaná sleva není bezplatným dodáním ve smyslu článku 16 směrnice 2006/112.

101. Je pravda, že ve věci Kuwait Petroleum se jednalo o dvě odlišná plnění (tedy dodání pohonných hmot a dodání zboží vyměnitelného za poukázky), přičemž byla cena za pohonné hmoty stejná bez ohledu na to, zda zákazník poukázky přijal či nikoliv. Stejně tak v projednávané věci existují dvě plnění a částka zaplacená za kredity je stejná bez ohledu na to, zda je uživatel použije k přihazování nabídek nebo tak během 180 dnů opomene uinit(38), a bez ohledu na to, zda uživatel započte či nikoli hodnotu kreditů použitých v přihazování proti Počáteční ceně Kup te? nebo ceně v obchodě Madbid, nebo zda tak během 365 dnů opomene uinit(39).

102. Chtěl bych však zdůraznit, že ve věci Kuwait Petroleum požádal Soudní dvůr předkládající soud, aby ověřil, zda část ceny zaplacené za pohonné hmoty, a? byla identifikovatelná či nikoli, byla protiplněním za zboží vyměnitelné za poukázky. Důvodem, proč Soudní dvůr přesto dospěl k závěru, že poskytnutí zboží vyměnitelného za poukázky bylo bezplatné dodání, bylo to, že skutečnost, že cena za pohonné hmoty byla stejná, bez ohledu na to, zda zákazníci poukázky přijali či nikoliv, nasvědčovala tomu, že dodání zboží vyměnitelného za poukázky bylo bezplatné plnění(40). Naproti tomu v projednávané věci je cena za zboží koupené od společnosti Madbid jasně identifikovatelná. Když si uživatel koupí zboží prostřednictvím funkce Kup te?, je Počáteční cena Kup te?, jakož i nová cena (tj. Počáteční cena Kup te?, ze které je odečtena hodnota kreditů

použitých tímto uživatelem při přihazování nabídek v předemtné aukci), zobrazena tomuto uživateli(41). Obdobně je cena v obchodě Madbid nutně zobrazena v tomto obchodě, poněvadž toto zboží může být zakoupeno zákazníky, kteří si žádné kredity nekoupili, a nebyla jim tedy přiznána Získaná sleva, která by mohla být započtena proti této ceně. V projednávané věci je proto zboží koupené prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva dodáno výměnou za úhradu identifikovatelné částky. Kromě toho je platba této částky odlišná od platby za vydání kreditu. První platba je totiž nutně provedena až po druhé platbě, poněvadž uživatel při koupi kreditu neví, jaké zboží získá od společnosti Madbid a za jakou cenu. Proto, pokud je hodnota kreditu použitých při přihazování rovna Počáteční ceně Kup teď nebo ceně v obchodě Madbid, není zboží zakoupené prostřednictvím funkcí Kup teď nebo Získaná sleva dodané bezplatně ve smyslu článku 16 směrnice 2006/112.

103. V každém případě jsem toho názoru, že jak tvrdil zástupce vlády Spojeného království, uživatelé musí platit poštovné a manipulační poplatky i tehdy, když je hodnota kreditu použitých při přihazování rovna Počáteční ceně Kup teď nebo ceně v online obchodě Madbid. Je na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda prodej zboží a jeho zaslání ze strany společnosti Madbid mají být posuzovány jako samostatná plnění. Uvádím nicméně, že na ústním jednání vláda Spojeného království uvedla, aniž tomu společnost Madbid nebo Komise oponovaly, že společnost Madbid provádí jedno dodání zboží pokaždé, když poskytuje zboží a doručuje ho uživateli. Pokud by tomu tak bylo, poštovné a manipulační poplatky by byly považovány za součást protiplnění při dodání zboží. Toto dodání by nebylo bezplatným plněním ve smyslu článku 16 směrnice 2006/112.

104. Podle mého názoru tedy i v případě, kdy je hodnota kreditu použitých při přihazování rovna Počáteční ceně Kup teď nebo ceně v online obchodě Madbid, musí být hodnota těchto kreditů považována za slevu z ceny ve smyslu čl. 79 písm. b) směrnice 2006/112. Základem daně u společnosti Madbid je, jak je výše uvedeno v bodech 92 a 93, kupní cena zboží (Počáteční cena Kup teď nebo cena v obchodě Madbid) plus poštovné a manipulační poplatky po odečtení hodnoty kreditu použitých při přihazování nabídek.

105. Z toho důvodu je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že částka zaplacená za vydání takových kreditů, jako jsou kredity v vodním řízení, nemůže být považována za zálohovou platbu před dodáním zboží ve smyslu článku 65 směrnice 2006/112. Když uživatel vyhraje aukci, protiplnění za dodání vydraženého zboží zahrnuje jen vítěznou aukční cenu, plus poštovné a manipulační poplatky. Hodnota kreditu použitých při přihazování v této aukci není součástí protiplnění za dodání vydraženého zboží. Když uživatel z aukce odstoupí, nebo aukci nevyhraje a následně zakoupí zboží od společnosti, přičemž se hodnota kreditu použitých při přihazování započte proti ceně tohoto zboží, je protiplnění za dodání tohoto zboží tato cena, plus poštovné a manipulační poplatky, a to po odečtení hodnoty kreditu použitých při přihazování. V takovém případě musí být hodnota kreditu použitých při přihazování považována za slevu z ceny ve smyslu čl. 79 písm. b) směrnice 2006/112.

### C. Ke třetí předložené otázce

106. Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, do jaké míry v případě, že dva členské státy posuzují plnění z hlediska DPH odlišně, by měly soudy jednoho z těchto členských států brát v úvahu potřebnost zamezení dvojímu zdanění, a naopak nezdanění tohoto plnění, jakož i zásadu daňové neutrality.

107. Mám za to, že, jak tvrdí Komise, je třeba odpovědět na třetí předložnou otázku tak, že v případě, že soudy členských států, jejichž rozhodnutí lze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, si jsou vědomy toho, že výklad ustanovení směrnice 2006/112 ze strany soudů nebo daňových orgánů jiného členského státu se liší od jejich vlastního výkladu, mohou

předložit v?c Soudnímu dvoru na základ? ?látku 267 SFEU.

#### IV. Záv?ry

108. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dv?r odpov?d?l na p?edb?žné otázky položené First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) (soud prvního stupn? – da?ový senát) (Spojené království) následovn?:

„1) Za takových okolností, jako jsou okolnosti v p?vodním ?ízení, kdy spole?nost provozuje webové stránky s penny aukcemi a také prodává zboží p?ímo v online obchod?, vydání takových kredit? registrovaným uživatel?m touto spole?ností, jako jsou kredity dot?ené v p?vodním ?ízení, které umožňují uživatel?m p?ihazovat nabídky v aukcích této spole?nosti, ale nemohou být p?ímo sm?ovány za zboží, nem?že být považováno za p?edb?žné pln?ní, a to v podob? identifikované v bod? 24 rozsudku ze dne 16. prosince 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780), na které by se jako takové nevztahoval ?l. 2 odst. 1 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty. Musí být považováno za poskytnutí služeb za úplatu ve smyslu písm. c) tohoto ustanovení, p?i?emž úplatou je ?ástka zaplacená uživateli za vydání kredit?. Vydání kredit? za tuto ?ástku musí být považováno za poskytnutí služeb za úplatu ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice 2006/112 také v p?ípad?, kdy uživatel odstoupí od aukce, nebo ji nevyhraje a následn? koupí zboží od spole?nosti, p?i?emž je hodnota kredit? použitých k p?ihazování nabídek zapo?tena proti cen? tohoto zboží.

2) ?ástka zaplacená za vydání takových kredit?, jako jsou kredity v p?vodním ?ízení, nem?že být považována za zálohovou platbu p?ed dodáním zboží ve smyslu ?látku 65 sm?rnice 2006/112. Když uživatel vyhraje aukci, protipln?ní za dodání vydraženého zboží zahrnuje jen vít?znou auk?ní cenu, plus poštovné a manipula?ní poplatky. Hodnota kredit? použitých p?i p?ihazování v této aukci není sou?ástí protipln?ní za dodání vydraženého zboží. Když uživatel z aukce odstoupí, nebo aukci nevyhraje, a následn? zakoupí zboží od spole?nosti, p?i?emž se hodnota kredit? použitých p?i p?ihazování zapo?te proti cen? tohoto zboží, je protipln?ní za dodání tohoto zboží tato cena, plus poštovné a manipula?ní poplatky, a to po ode?tení hodnoty kredit? použitých p?i p?ihazování. V takovém p?ípad? musí být hodnota kredit? použitých p?i p?ihazování považována za slevu z ceny ve smyslu ?l. 79 písm. b) sm?rnice 2006/112.

3) Jsou-li si soudy ?lenského státu, jejichž rozhodnutí lze napadnout opravnými prost?edky podle vnitrostátního práva, v?domy toho, že výklad ustanovení sm?rnice 2006/112 ze strany soud? nebo da?ových orgán? jiného ?lenského státu se liší od jejich vlastního výkladu, mohou předložit v?c Soudnímu dvoru na základ? ?látku 267 SFEU.

1 P?vodní jazyk: angli?tina.

2 Sm?rnice ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1).

3 Naproti tomu v normálních aukcích není k p?ihazování ú?ast pot?ebná.

4 Povaha transakce, kterou uzav?eli ú?astníci aukce, kte?í aukci nevyhráli, bude zkoumána níže s ohledem na zvláštní vlastnosti podnikání žalobkyn? v p?vodním ?ízení.

5 Cena balí?ku je rozd?lena po?tem kredit?, které jsou zaokrouhleny tak, aby bylo dosaženo úplné nebo skoro úplné rovnosti mezi uživatelem p?vodn? zaplacenou ?ástkou a hodnotou p?i?azenou ke kreditu.

6 Nap?íklad jestliže aukce na po?íta? za?ala na 0,00 GBP plus 8,00 GBP poštovné a



manipulační poplatky a skončila vítězným přihazem na 1,45 GBP (tj. po 145 přihazech), potom by vítěz aukce měl právo koupit počítač za 1,45 GBP plus 8,00 GBP poštovné a manipulační poplatky a celková cena by byla 9,45 GBP.

7 Poáteční cena Kup te? však může být nižší než doporučená maloobchodní cena, jestliže společnost Madbid získala příslušné zboží ve velkém množství.

8 Rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, bod 24 (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

9 Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“). Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí 2006/112. Článek 2 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění“ je předmětem DPH.

10 Rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, body 27 a 32.

11 Podle čl. 24 odst. 1 směrnice 2006/112 musí každé plnění, které není dodáním zboží, být považováno za poskytnutí služeb. V projednávané věci je nesporné, že vydání kreditů nepředstavuje dodání zboží. Vydání kreditů může proto představovat pouze poskytnutí služeb.

12 Viz článek 43 směrnice 2006/112.

13 Viz výše bod 23.

14 Viz čl. 33 odst. 1 směrnice 2006/112.

15 Viz výše bod 24.

16 V tomto ohledu musím poznamenat, že podle žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nejsou důkazy jednoznačné v tom, zda mohou uchazeči v úasti na aukci spatřovat i prvek zábavy.

17 Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

18 Rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, body 27 až 29. Viz výše bod 29.

19 Jestliže naproti tomu uživatel aukci vyhraje, je hodnota kreditů použitých při přihazování nabídek vyčerpána.

20 Uživatel, který nákup provede prostřednictvím funkcí Kup te? nebo Získaná sleva, zaplatí plnou tržní cenu zboží, protože zaplatil za kredity použité při přihazování nabídek, jejichž hodnota je započtena proti Poáteční ceně Kup te? nebo ceně v obchodě Madbid.

21 V tomto ohledu předkládací rozhodnutí zdrazňuje, že „kontrast mezi chováním těch, kteří jdou rovnou do obchodu Madbid, a těch, kteří nakoupí kredity a účastní se aukce, jasně ukazuje, že druhá skupina musí mít nějaký důvod pro svou volbu a tím důvodem je touha účastnit se aukce v naději na její výhru“.

- 22 Rozsudek ze dne 18. ?ervence 2007, Société thermale d' Eugénie-les-Bains, C  277/05, EU:C:2007:440, body 26 a 27.
- 23 Jak je v  ye uvedeno v bodě 21, Z  skan   sleva vyprší 365 dn   po pou  it   kreditů v aukci.
- 24 Rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock '94, C  208/15, EU:C:2016:936, bod 27.
- 25 Rozsudky ze dne 3. března 1994, Tolsma, C  16/93, EU:C:1994:80, body 13 a 14; ze dne 21. března 2002, Kennemer Golf, C  174/00, EU:C:2002:200, bod 39; ze dne 18. ?ervence 2007, Société thermale d' Eugénie-les-Bains, C  277/05, EU:C:2007:440, bod 19; ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, C  270/09, EU:C:2010:780, body 16 a 26; ze dne 21. listopadu 2013, Dixons Retail, C  494/12, EU:C:2013:758, body 32 a 33; ze dne 2. ?ervna 2016, Lajv  r, C  263/15, EU:C:2016:392, bod 26; ze dne 10. listopadu 2016, Ba  tov  , C  432/15, EU:C:2016:855, bod 28; a ze dne 18. ledna 2017, SAWP, C  37/16, EU:C:2017:22, body 25 a 26.
- 26 Jak je v  ye popsáno v bodě 16.
- 27 Rozsudky ze dne 21.   nora 2006, BUPA Hospitals and Goldsborough Developments, C  419/02, EU:C:2006:122, bod 48; ze dne 16. prosince 2010, Macdonald Resorts, C  270/09, EU:C:2010:780, bod 31; ze dne 19. prosince 2012, Orfey Bulgaria, C  549/11, EU:C:2012:832, bod 28; a rozsudek ze dne 7. března 2013, Efir C  19/12, nezve  ejn  n  , EU:C:2013:148, bod 32.
- 28 Pokud nejsou kredity koupeny během trvání aukce. Podle předkládacího rozhodnutí totéž „webov   stránky Madbid poskytují také funkci ‚Rapid Recharge‘ (‚Rychl   dob  t  ‘), kter   [...] [brání tomu, aby u  ivat  l  ] nevyhráli aukci v důsledku vyčerpání kreditů v průběhu aukce“. Avšak i v takov   situaci by částky zaplacen   za vydání kreditů nepředstavovaly zálohovou platbu poskytnutou před dodáním draženého výrobku, a to z důvodu uvedeného v  ye v bodě 79.
- 29 Rozsudky ze dne 5.   nora 1981, Co  operatieve Aardappelenbewaarplaats, 154/80, EU:C:1981:38, bod 13; ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, EU:C:1988:508, bod 16; ze dne 24.   jna 1996, Argos Distributors, C  288/94, EU:C:1996:398, bod 16; ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic G  sab  ck, C  412/03, EU:C:2005:47, bod 21; a ze dne 7. listopadu 2013, Tulic   and Plavo  in, C  249/12 a C  250/12, EU:C:2013:722, bod 33.
- 30 P    em   se rozumí, že kredity, jejichž hodnota byla odečtena od Počáteční ceny Kup teď či ceny v obchodě Madbid, jsou kredity pou  it   k p    hazov  n   *ne  usp    n  ch* nabídek (pon  v  d   v případech, kdy u  ivat  l aukci nevyhraje, je hodnota kreditů použitých k p    hazov  n   v této aukci vyčerpána).
- 31 Zdůrazňují, že kredity není možné považovat přímo za poukázky k nákupu zboží, pon  v  d   i) nemohou být použity na nákup zboží přímo od Madbid (viz v  ye bod 16) a ii) jsou vyměněny za služby, a to za právo     stnit se Madbid aukcí.
- 32 Rozsudek ze dne 24.   jna 1996, Elida Gibbs, C  317/94, EU:C:1996:400, body 29, 34 a 35.
- 33 Viz poznámka pod čarou 9. Článek 11A odst. 3   est   směrnice stanoví, že „[z]  klad dan   nezahrnuje: [...] b) slevy a rabaty poskytnutí zákazníkovi a za   tovan   v okamžiku dodání či poskytnutí; [...]“
- 34 Rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C  48/97, EU:C:1999:203, body 16 a 17.
- 35 Článek 5 odst. 6   est   směrnice stanoví, že „[p]ou  ije-li osoba povinn   k dani zboží, kter  

tvoří součást jejího obchodního jmění, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců anebo poskytne-li toto zboží bezplatně, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro potřebu svého podniku a dať z přidané hodnoty z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. [...]"

36 Rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, body 26 až 32.

37 Jak je uvedeno výše v bodě 98, na jednání Komise tvrdila, a nikdo jejímu tvrzení neodporoval, že společnost Madbid zpravidla nedodává zboží bezplatně.

38 V takovém případě Získaná sleva vyprší.

39 V takovém případě hodnota kreditů použitých při přihazování zanikne.

40 Rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, body 27, 31 a 32.

41 Článek 15.2 obchodních podmínek společnosti Madbid stanoví, že „jestliže se klikne na funkci Kup teď, je cena jakýchkoliv [...] kreditů, které [...] již uživatel použil na aukci, potom odečtena z ceny Kup teď. [...] Nová cena (tj. cena Kup teď po odečtení nákladů za kredity použité uživatelem) je potom zobrazena [...] uživateli a ten je požádán, aby potvrdil zájem produkt za tuto cenu koupit.“