

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0544

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

5. srpnja 2018. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – članak 2. stavak 1. točka (c) – Dodjela ‚kredita‘ koji omogućuju davanje ponuda na internetskoj dražbi – Isporuka usluga uz naknadu – Prethodna transakcija – članak 73. – Porezna osnovica”

U predmetu C-544/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 17. listopada 2016., koju je Sud zaprimio 28. listopada 2016., u postupku

Marcandi Ltd, koji posluje pod tvrtkom Madbid,

protiv

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, E. Levits, A. Borg Barthet (izvjestitelj), M. Berger i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: E. Tanchev,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 13. prosinca 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

–

za društvo Marcandi Ltd, J. Brinsmead-Stockham, barrister, C. Van Zyl, solicitor, i A. Brown, advocate,

–

za vladu Ujedinjene Kraljevine, D. Robertson i Z. Lavery, u svojstvu agenata, uz asistenciju P. Mantlea, barrister,

–

za Europsku komisiju, R. Lyal i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. ožujka 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1., članka 14., 24., 62., 63., 65. i 73. kao i članka 79. točke (b) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Marcandi Ltd, koje posluje pod tvrtkom Madbid, i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Porezna i carinska uprava, Ujedinjena Kraljevina) (u daljnjem tekstu: Porezna uprava), u pogledu sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV) primjenjivog na prodaju „kredita” koji omogućuju sudjelovanje na internetskim dražbama.

Pravni okvir

3

U skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

(a)

isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

(c)

isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]”

4

Članak 14. stavak 1. te direktive isporuku robe definira kao „prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik”.

5

U skladu s člankom 24. stavkom 1. navedene direktive:

„Isporuka usluga’ znači svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.”

6

Članak 62. Direktive glasi:

„Za potrebe ove Direktive:

(1)

„oporezivi događaj znači događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;

(2)

„obveza obračuna PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za [njegovo] plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno.”

7

Članak 63. Direktive o PDV-u propisuje:

„Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.”

8

Članak 65. te direktive glasi:

„Kad se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.”

9

Članak 73. navedene direktive predviđa:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

10

Članak 79. Direktive glasi:

„Oporezivi iznos ne uključuje sljedeće čimbenike:

[...]

(b)

cjenovne popuste i rabate koji se odobravaju kupcu i koje on dobiva u vrijeme isporuke;

[...]”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11

Marcandi je društvo osnovano u Ujedinjenoj Kraljevini koje obavlja djelatnost internetske trgovine pod tvrtkom Madbid (u daljnjem tekstu: Madbid). Većina proizvoda koje prodaje Madbid su tzv. high tech proizvodi, poput mobilnih telefona, tableta, računala i televizora. Madbid povremeno

prodaje proizvode veće vrijednosti, poput automobila.

12

Internetska stranica Madbida korisnicima omogućuje kupnju proizvoda koje on prodaje ili za određenu cijenu, u internetskoj trgovini, ili putem internetske dražbe.

13

Tijekom razdoblja na koje se odnosi glavni postupak Madbid je bio registriran kao porezni obveznik PDV-a u Ujedinjenoj Kraljevini i u nekoliko drugih država članica, među kojima u Njemačkoj.

14

U skladu s odredbom 1.2. svojih općih uvjeta poslovanja, Madbid „upravlja stranicom za dražbe s plaćanjem za sudjelovanje na dražbi”. Korisnici koji žele sudjelovati na dražbama koje organizira Madbid moraju od njega kupiti „kredite”, koji su nužni za dražbu i ne mogu se upotrijebiti za druge svrhe. Konkretno, ti „krediti” ne mogu se upotrijebiti za kupnju robe koja se prodaje u internetskoj trgovini. Također se ne mogu zamijeniti za novac.

15

Svaka podstranica na internetskoj stranici Madbida sadržava gumb koji korisnicima omogućuje pristup podstranici na kojoj se prodaju „krediti”. Kad se kupe, dodaju se kreditu na korisnički račun. Svaki „kredit” ima jedinstvenu identifikacijsku oznaku i dobiva novčanu vrijednost koja odgovara iznosu koji je platio korisnik. Korisnicima se ponekad dodjeljuju „besplatni krediti”. Oni imaju vrijednost od 0,00 funti sterlinga (GBP) i jedino omogućuju korisnicima da sudjeluju na dražbama koje organizira Madbid. Ti „besplatni krediti” propadaju nakon 30 dana, dok plaćeni „krediti” vrijede 180 dana.

16

Za svaku prodaju na dražbi početna cijena određena je na 0,00 funti, pri čemu se vrijeme za odbrojavanje uređuje na maksimalno zadano vrijeme za dražbu, koje je obično jedna minuta. Na svakoj novoj dražbi odbrojavanje vremena ponovno počinje s istim trajanjem kako je prvotno određeno. Za svaku se dražbu određuje broj kredita, između 1 i 8, koji korisnik mora platiti kako bi dao ponudu, a on klikom na gumb „ponuda” troši svoje kredite u visini tog iznosa. Tako dana korisnikova ponuda viša je za 0,01 funtu od prethodne ponude i postaje najviša ponuda za dotičnu prodaju. Prikazana prodajna cijena proizvoda također se povećava za 0,01 funtu.

17

Korisnik koji pobijedi na dražbi ima pravo kupiti proizvod po cijeni ponude koja je pobijedila, uvećano za troškove dostave i isporuke. Vrijednost „kredita” koji su iskorišteni za nadmetanje tijekom te prodaje potrošena je i stoga se ne uračunava u cijenu dodijeljenog proizvoda. Tako dugo dok mu se proizvod ne pošalje, korisnik ima pravo poništiti svoju narudžbu. Prema potrebi, bit će mu nadoknađena cijena po kojoj je pobijedio na dražbi.

18

Nadalje, funkcija „kupiti sada” omogućuje korisniku kupnju robe istovjetne onoj za koju se provodi dražba na kojoj sudjeluje, za cijenu koja se tijekom dražbe smanjuje u visini protuvrijednosti „kredita” koje je iskoristio za davanje ponuda u okviru te dražbe. Korisnik koji kupi robu funkcijom

„kupiti sada” za vrijeme te dražbe više ne može davati ponude.

19

Naposljetku, funkcija „skupljeni popust” omogućuje korisniku koji nije pobijedio na dražbi i koji nije upotrijebio funkciju „kupiti sada” da dobije popust koji se može iskoristiti kasnije, tijekom kupnje proizvoda dostupnog u Madbidovoj internetskoj trgovini. „Skupljeni popust”, iznos kojega odgovara protuvrijednosti „kredita” koji su omogućili korisniku davanje ponuda na dražbi, propada nakon 365 dana.

20

Ako korisnik koji je obavio kupnju pomoću funkcija „skupljeni popust” ili „kupiti sada” poništi svoju narudžbu, dobiva povrat u visini iznosa koji je platio za dotične proizvode, osim protuvrijednosti „kredita” koji su bili uzeti u obzir radi izračuna konačne cijene po kojoj su mu proizvodi prodani.

21

Odlukom od 9. prosinca 2013. Porezna uprava smatrala je da je iznos koji Madbidovi kupci plaćaju u zamjenu za „kredite” naknada za pružanje usluga u Ujedinjenoj Kraljevini, tj. za dodjelu prava na sudjelovanje na internetskoj dražbi koju organizira Madbid.

22

Madbid je protiv te odluke podnio tužbu pred First-tier Tribunalom (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina) ističući da dodjela „kredita” njegovim kupcima nije pružanje usluga, nego puka „prethodna transakcija” u smislu presude od 16. prosinca 2010., *MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, t. 24.)*. Madbid iz toga zaključuje da je on porezni obveznik PDV-a ne zbog dodjele „kredita” svojim kupcima, nego isključivo zbog isporuke robe. Naknada za te isporuke istodobno uključuje cijenu koju je kupac platio za stečenu robu i protuvrijednost „kredita” potrošenih prilikom kupnje te robe. Podredno, Madbid je pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdio da kad bi on presudio da je dodjela „kredita” pružanje usluga, trebalo bi smatrati da se ta usluga ne pruža uz naknadu za potrebe članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 73. Direktive o PDV-u.

23

Porezna uprava istaknula je pred tim sudom da, kad Madbid dodjeljuje „kredite” svojim korisnicima, on im dodjeljuje pravo, koje korisnik može odmah iskoristiti, sudjelovanja na internetskim dražbama koje organizira. Smatra da je riječ o pružanju usluga. Nadalje, funkcije „kupiti sada” i „skupljeni popust” promotivni su mehanizmi u okviru kojih Madbid odobrava popuste, u smislu članka 79. točke (b) Direktive o PDV-u, na prodajnu cijenu svojih proizvoda.

24

Nadalje, sud koji je uputio zahtjev navodi da je u odluci od 9. srpnja 2014. Finanzamt Hannover-Nord (Porezna uprava u Hannover-Nordu, Njemačka) ocijenio da Madbidova prodaja „kredita” nije ni isporuka robe ni pružanje usluga za potrebe PDV-a. Prema mišljenju te uprave, Madbid je porezni obveznik PDV-a u Njemačkoj za isporuke robe koje obavlja korisnicima koji se nalaze u toj državi članici. Naknada za te isporuke robe uključuje ne samo cijenu koju je kupac platio za stečenu robu, tj. cijenu po kojoj je ponuda pobijedila na dražbi, cijenu koja je rezultat upotrebe funkcije „kupiti sada” ili cijenu nakon smanjenja „skupljenog popusta” nego i vrijednost „kredita” potrošenih radi stjecanja tog proizvoda, tj. vrijednost „kredita” koji su omogućili pobjedu na dražbi ili smanjenje cijene pomoću funkcije „kupiti sada” ili „skupljeni popust”. Što se tiče

korisnika koji su kupili „kredite” i sudjelovali na dražbi a da na njoj nisu pobijedili, Porezna uprava u Hannoveru smatra da je njima pružena usluga samo ako oni ne obave nikakvu kupnju upotrebom protuvrijednosti „kredita” koji su im omogućili davanje ponuda na dražbi. Naknada za to pružanje usluga, koje podliježe PDV-u u Ujedinjenoj Kraljevini, odgovara vrijednosti tih „kredita”.

25

U tim je okolnostima First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1.

Pravilnim tumačenjem članka 2. stavka 1., članka 24., 62., 63., 65. i 73. Direktive [o PDV-u], u okolnostima poput onih u glavnom postupku:

(a)

treba li se dodjela kredita od strane Madbida korisnicima u zamjenu za plaćanje u novcu smatrati:

i.

„prethodnom transakcijom” izvan područja primjene članka 2. stavka 1. [Direktive o PDV-u] koju je razvio Sud u presudi od 16. prosinca 2010., *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780); ili

ii.

isporukom usluga koju Madbid izvršava u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) [te direktive], tj. odobravanjem prava na sudjelovanje u internetskoj dražbi;

(b)

ako se odobravanje prava na sudjelovanje u internetskoj dražbi smatra isporukom usluga koju izvršava Madbid, može li se to onda smatrati isporukom „uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) [te direktive], tj. plaćanjem za izvršenje (odnosno novac koji je Madbid primio od korisnika u zamjenu za kredite);

(c)

treba li na [prvo pitanje točku (b)] odgovoriti drukčije ako plaćanje za kredite korisniku također daje pravo da stekne robu iste vrijednosti u slučaju da on ne bude uspješan u dražbi;

(d)

ako Madbid ne isporučuje usluge uz naknadu prilikom dodjele kredita svojim korisnicima u zamjenu za plaćanje u novcu, treba li izvršiti takvu isporuku u kojem drugom trenutku;

i koja načela se trebaju primijeniti prilikom davanja odgovora na ta pitanja?

2.

Pravilnim tumačenjem [članka 2. stavka 1. i članka 14., 62., 63., 65., 73. i 79. točke (b) Direktive o PDV-u], u okolnostima poput onih u glavnom postupku, koja je naknada koju je Madbid dobio u zamjenu za isporuke robe korisnicima, u smislu [članka 2. stavka 1. točke (a) i članka 73. te direktive]?

Osobito, uzimaju?i u obzir odgovor na [prvo pitanje]:

(a)

treba li novac koji je korisnik isplatio Madbidu za kredite smatrati ‚[pla?anjem na ra?un]’ za isporuku robe u smislu ?lanka 65. [Direktive o PDV?u] na na?in da obveza obra?una PDV?a ‚nastaje’ po primitku pla?anja i da je pla?anje koje je Madbid primio od korisnika naknada za isporuku robe;

(b)

ako korisnik kupi robu koriste?i opcije ‚kupiti sada’ ili ‚skupljeni popust’, treba li vrijednost kredita korištenih za davanje ponuda u dra?bama i koja, kad ponuda nije bila uspješna, ima u?inak stvaranja ‚skupljenog popusta’ ili smanjivanja cijene ‚kupiti sada’, smatrati:

i.

‚cjenovnim popustom’ u smislu ?lanka 79. to?ke (b) [Direktive o PDV?u], na na?in da je naknada za isporuku robe koju izvršava Madbid novac koji je korisnik doista isplatio Madbidu prilikom kupnje robe i ništa više; ili

ii.

dijelom naknade za isporuku robe, na na?in da naknada za isporuku robe koju izvršava Madbid obuhva?a i novac koji je korisnik isplatio Madbidu prilikom kupnje robe i novac koji je korisnik isplatio za kredite koje je koristio prilikom davanja ponuda u aukcijama koje su bile neuspješne;

(c)

ako korisnik koristi pravo na kupnju robe nakon što je bio uspješan u internetskoj dra?bi, treba li se naknadom za isporuku te robe smatrati navedena kona?na cijena predmeta dra?be (uve?ana za troškove dostave i isporuke) i ništa više ili vrijednost kredita, koje je pobjednik koristio prilikom davanja ponude u toj dra?bi, treba smatrati uklju?enom i u naknadu za isporuku te robe koju za korisnika izvršava Madbid;

ili koja na?ela se trebaju primijeniti prilikom davanja odgovora na ta pitanja?

3.

Kada dvije države ?lanice postupaju s transakcijom u svrhe PDV?a na razli?it na?in, u kojoj mjeri sudovi jedne od tih država ?lanica trebaju uzeti u obzir, prilikom tuma?enja relevantnih odredbi prava Unije i nacionalnog prava, potrebu izbjegavanja:

(a)

dvostrukog oporezivanja transakcije ili

(b)

neoporezivanja transakcije;

i koja je važnost na?ela fiskalne neutralnosti u odnosu na ovo pitanje?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

26

Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti pita predstavlja li dodjela „kredita”, poput onih u glavnom postupku, u zamjenu za plaćanje „isporuku usluga uz naknadu” u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive o PDV-u ili se mora smatrati „prethodnom transakcijom” u odnosu na isporuku robe, u smislu točke 24. presude od 16. prosinca 2010., *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780).

27

Valja podsjetiti na to da je Sud u toj presudi presudio da stjecanje ugovornih prava, nazvanih „prava na bodove”, koja omogućuju stjecanje bodova koji se mogu zamijeniti za pravo privremenog smještaja u hotelima, nije transakcija koja podliježe PDV-u, nego prethodna transakcija provedena kako bi se moglo iskoristiti pravo na privremenu uporabu smještaja u hotelu ili druga usluga. Naime, Sud je smatrao da kupnja „prava na bodove” za kupca nije svrha sama za sebe jer on sklapa prvotni ugovor ne kako bi skupljao bodove, nego kako bi se privremeno koristio smještajem ili radi dobivanja drugih usluga koje se odabiru naknadno (presuda od 16. prosinca 2010., *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, t. 24. i 32.).

28

Iz toga je zaključio da je stvarna usluga radi koje se stječu „prava na bodove” usluga davanja sudioniku tog programa na raspolaganje raznih mogućih protuvrijedbi koje se mogu steći zahvaljujući bodovima koji su rezultat tih prava (presuda od 16. prosinca 2010., *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, t. 27.).

29

U glavnom postupku nije sporno da „krediti” omogućuju jedino davanje ponuda na dražbama koje organizira Madbid. Posljedično, korisnik koji kupuje „kredite” to čini nužno u namjeri sudjelovanja na tim dražbama.

30

Ta usluga stoga za korisnika predstavlja autonoman interes u odnosu na kupnju robe u Madbidovim internetskim trgovinama (vidjeti u tom smislu presudu od 2. prosinca 2010., *Everything Everywhere*, C-276/09, EU:C:2010:730, t. 27.). Naime, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 39. svojeg mišljenja, sudjelovanje na dražbama koje organizira Madbid korisnicima daje priliku kupnje robe po nižoj cijeni od tržišne vrijednosti.

31

Međutim, budući da „kredit” koje dodjeljuje Madbid mogu služiti kao plaćanje za kupnju robe koju on prodaje u svojoj internetskoj trgovini samo ako, kao što to proizlazi iz točke 30. ove presude, od njezina stjecanja ti „kredit” predstavljaju naknadu za priliku danu korisnicima da steknu robu po nižim cijenama od njezine tržišne vrijednosti i samo ako se „kredit” iskorišteni za sudjelovanje na dražbi ne pripisuju cijeni kupnje određenoj na kraju dražbe, njihova dodjela ne može se kvalificirati kao „prethodna transakcija” u odnosu na isporuku robe u smislu točke 24. presude od 16. prosinca 2010., *MacDonalds Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780).

32

Posljedično, pravo priznato korisnicima koji su stekli „kredite” da sudjeluju na dražbama koje organizira Madbid samo po sebi predstavlja zasebno pružanje usluga koje se ne može miješati s isporukom robe do koje može doći nakon tih dražbi.

33

Takav zaključak nameće se tim više kad korisnik „kredita” stekne robu aktiviranjem opcija „kupiti sada” i „skupljeni popust” jer, iako je upotrijebio uslugu koju mu omogućuju stečeni „kredit”, kupnja obavljena aktiviranjem tih opcija predstavlja neovisnu transakciju te usluge pružene kao naknada za kupnju „kredita”.

34

Međutim, Madbid tvrdi da, ako se dodjela „kredita” treba smatrati isporukom usluga, onda se ta isporuka treba smatrati obavljenom bez naknade.

35

U tom smislu valja podsjetiti na to da u skladu s člankom 2. stavkom 1. Direktive o PDV-u PDV-u podliježu isporuke usluga obavljene „uz naknadu” na teritoriju određene države članice od strane poreznog obveznika koji djeluje kao takav.

36

U skladu s ustaljenom sudskom praksom, isporuka usluga obavljena je „uz naknadu” u smislu te odredbe samo ako između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne obaveze, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (presude od 16. prosinca 2010., *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, t. 16. i navedena sudska praksa i od 20. lipnja 2013., *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 40.).

37

Sud je smatrao da je o takvom slučaju riječ ako postoji izravna veza između obavljene usluge i primljene protuvrijednosti, pri čemu isplaćeni iznosi čine stvarnu protuobavu za određivu uslugu pruženu u okviru takvog pravnog odnosa (presude od 3. ožujka 1994., *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. i 14.; od 16. prosinca 2010., *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, t. 16. i 26. i od 10. studenoga 2016., *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, t. 28.).

38

U glavnom postupku iz odredbe 1.2. Madbidovih općih uvjeta poslovanja proizlazi da on „upravlja stranicom za dražbe s plaćanjem za sudjelovanje na dražbi”.

39

Naime, korisnici koji žele sudjelovati na dražbama koje organizira Madbid obvezni su od njega steći „kredite” u zamjenu za plaćanje. Ti su „krediti” nužni za davanje ponuda na dražbi i ne mogu služiti u druge svrhe. Potreban broj „kredita” za davanje ponuda na dražbi razlikuje se ovisno o dražbi. Kad korisnik stavi ponudu, njegovi se „krediti” oduzimaju u visini tog broja i cijena robe na dražbi uvećava se za 0,01 funtu. Korisnik koji pobijedi na dražbi ima pravo kupiti proizvod po cijeni ponude koja je pobijedila, uvećano za troškove dostave i isporuke. Vrijednost „kredita” iskorištenih za davanje ponuda na dražbi ne vraća se. Naposljetku, kad pobjednik dražbe kupi robu koja je bila predmet dražbe te nakon toga poništi svoju kupnju, vraća mu se samo iznos konačne cijene predmeta dražbe, uz isključenje vrijednosti „kredita” koje je iskoristio za davanje ponuda.

40

Ti elementi pokazuju da plaćanje koje Madbid dobiva u zamjenu za „kredite” koje on dodjeljuje predstavlja stvarnu naknadu za uslugu koju pruža svojim korisnicima, tj. dodjelu prava na sudjelovanje na dražbama koje on organizira.

41

Taj zaključak nije doveden u pitanje okolnošću da se zahvaljujući funkciji „skupljeni popust” korisnicima koji ne pobijede na dražbi protuvrijednost njihovih „kredita” konvertira u popust koji mogu iskoristiti kasnije, prilikom kupnje robe u Madbidovoj internetskoj trgovini.

42

Također, u tom smislu nije relevantna činjenica da korisnik koji je kliknuo na gumb „kupiti sada” ima mogućnost kupiti proizvod istovjetan onom koji je bio predmet dražbe po smanjenoj cijeni u visini protuvrijednosti „kredita” koje je iskoristio za davanje ponuda na toj dražbi.

43

Naime, s jedne strane, samo se vrijednost „kredita” koji su prethodno bili iskorišteni za davanje ponuda na dražbi može pripisati cijeni robe kupljene pomoću funkcija „kupiti sada” i „skupljeni popust”.

44

S druge strane, korisnik koji odluči poništiti kupnju obavljenu pomoću funkcija „kupiti sada” ili „skupljeni popust” dobiva povrat samo u visini cijene nakon popusta, uvećane za troškove dostave, uz isključenje protuvrijednosti „kredita” koji su uzeti u obzir u izračunu cijene koju je platio za robu.

45

Prema tome, Madbidova argumentacija da dodjela „kredita” predstavlja pravo korisnika na kupnju robe u visini protuvrijednosti tih „kredita” ne odgovara ekonomskoj i komercijalnoj stvarnosti, koja je temeljni kriterij za primjenu zajedničkog sustava PDV-a (presuda od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, t. 42. i navedena sudska praksa).

46

Iz prethodnih razmatranja slijedi da plaćanje koje prima Madbid u zamjenu za „kredite” koje dodjeljuje predstavlja stvarnu naknadu za uslugu koja se sastoji od dodjele prava na sudjelovanje u dražbama koje organizira, a koja se razlikuje od isporuke robe kupljene na njegovoj stranici.

47

U tom smislu valja precizirati da u glavnom postupku korisnici mogu kupiti robu koja se prodaje u Madbidovoj internetskoj trgovini kreditnom ili debitnom karticom, tj. bez sudjelovanja na dražbama koje on organizira. Nadalje, do isporuke robe ne dolazi nužno prilikom svakog sudjelovanja na dražbama koje organizira Madbid, bilo zato što korisnik koji je pobijedio na toj dražbi odabere ne kupiti robu koja mu je dodijeljena bilo zato što, kad ne pobijedi niti iskoristi funkciju „kupiti sada”, dobije popust koji ne iskoristi odmah.

48

Iz toga slijedi da, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 58. svojeg mišljenja, dodjela „kredita” i isporuka robe, s obzirom na to da nisu jedna neodvojiva ekonomska jedinica, ne mogu se kvalificirati kao jedinstvena jedinica. Zbog istih razloga i uzimajući u obzir pravilo da se svaka transakcija mora smatrati odvojenom i neovisnom od druge, dodjela „kredita” i isporuka robe također se ne mogu smatrati akcesornom jedna u odnosu na drugu.

49

S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točka (c) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da dodjela „kredita”, poput onih u glavnom postupku, koji klijentima određenog operatora omogućuju davanje ponuda na dražbama koje on organizira, predstavlja isporuku usluga uz naknadu, pri čemu je naknada iznos plaćen u zamjenu za te „kredite”.

Drugo pitanje

50

Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 73. Direktive o PDV-u tumačiti na način da je vrijednost „kredita” iskorištenih za davanje ponuda na dražbi uključena u naknadu koju dobiva porezni obveznik u zamjenu za isporuku robe koju obavlja za korisnike koji su pobijedili na dražbi koju je on organizirao ili za one koji su kupili robu pomoću funkcija „kupiti sada” ili „skupljeni popust”.

51

U skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u, oporezivi iznos za isporuku robe ili usluga uz naknadu uključuje „sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane”.

52

U tom smislu najprije valja podsjetiti na to da, kao što to proizlazi iz odgovora na prvo pitanje, korisnikovo plaćanje u zamjenu za „kredite” koje dodjeljuje Madbid predstavlja naknadu za dodjelu prava na sudjelovanje na dražbama koje on organizira.

53

Međutim, kao što to istakne nezavisni odvjetnik u točki 79. svojeg mišljenja, iznos plaćen kao naknada za jednu transakciju ne može biti naknada za drugu transakciju ni predujam naknade za drugu transakciju.

54

Stoga valja navesti, u odgovoru na pitanje suda koji je uputio zahtjev, da se korisnikovo plaćanje u zamjenu za „kredite” ne može kvalificirati kao predujam plaćen prije isporuke robe u smislu članka 65. Direktive o PDV-u.

55

Nadalje, naknada za isporuku robe koja je dodijeljena na dražbi ne može uključivati iznos plaćen u zamjenu za dodjelu „kredita” iskorištenih u okviru te dražbe, nego uključuje jedino cijenu po kojoj je roba dodijeljena i troškove dostave i održavanja.

56

Naposljetku, taj iznos ne može biti ni dio naknade za naknadnu isporuku robe kupljene korištenjem opcija „kupiti sada” ili „skupljeni popust”.

57

Kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 92. svojeg mišljenja, vrijednost „kredita” iskorištenih u davanju ponuda koja se uračunava u početnu cijenu koja je rezultat upotrebe funkcije „kupiti sada” ili u cijenu prikazanu u Madbidovoj trgovini treba se smatrati popustom na cijenu robe kupljene korištenjem opcija „kupiti sada” ili „skupljeni popust”. Prema tome, u skladu s člankom 79. točkom (b) Direktive o PDV-u, vrijednost tih „kredita” ne može biti uključena u oporezivi iznos za isporuku takve robe.

58

To je slučaj i kad u okviru kupnje robe pomoću funkcija „kupiti sada” ili „skupljeni popust” vrijednost „kredita” iskorištenih za davanje ponuda na dražbi pokriva punu početnu cijenu koja je rezultat upotrebe funkcije „kupiti sada” ili cijenu prikazanu u internetskoj trgovini.

59

Naime, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 102. svojeg mišljenja, roba kupljena u takvom slučaju, za razliku od predmeta u kojem je donesena presuda od 27. travnja 1999., Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), ne može se smatrati predmetom prijenosa bez naplate jer se isporučuje u zamjenu za određivu naknadu, tj. za početnu cijenu koja je rezultat upotrebe funkcije „kupiti sada” ili za cijenu prikazanu u internetskoj trgovini.

60

S obzirom na prethodna razmatranja, na drugo pitanje treba odgovoriti tako da članak 73. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, vrijednost „kredita” iskorištenih za davanje ponuda na dražbi nije uključena u naknadi koju dobiva porezni obveznik u zamjenu za isporuku robe koju obavlja za korisnike koji su pobijedili na dražbi koju je on organizirao ili za one koji su obavili svoje kupnje pomoću funkcija „kupiti sada” ili

„skupljeni popust”.

Treće pitanje

61

Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita jesu li, kad dvije države članice različito postupaju s istom transakcijom u svrhe PDV-a, sudovi jedne od tih država članica prilikom tumačenja relevantnih odredaba prava Unije i nacionalnog prava obvezni uzeti u obzir nužnost izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ili dvostrukog neoporezivanja te transakcije s obzirom na, među ostalim, načelo porezne neutralnosti.

62

U tom smislu valja podsjetiti na to da članak 267. UFEU-a uspostavlja mehanizam prethodnog postupka koji upravo ima za cilj spriječiti različita tumačenja prava Unije koje nacionalni sudovi trebaju primijeniti (vidjeti u tom smislu presudu od 21. srpnja 2011., Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, t. 60. i navedenu sudsku praksu).

63

Naime, članak 267. UFEU-a nacionalnim sudovima daje mogućnost i, ovisno o slučaju, nameće im obvezu upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku, ovisno o tome ima li protiv njihovih odluka prema nacionalnom pravu pravnog lijeka, ako smatraju da postupak koji se pred njima vodi otvara pitanja o tumačenju odredaba prava Unije koja zahtijevaju njihovu odluku (vidjeti u tom smislu presudu od 21. srpnja 2011., Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, t. 61. i navedenu sudsku praksu).

64

Prema tome, kad utvrde da se s istom transakcijom različito porezno postupa u drugoj državi članici, sudovi države članice pred kojima se vodi spor koji otvara pitanja o tumačenju odredaba prava Unije koja zahtijevaju njihovu odluku imaju mogućnost, ili i obvezu, uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku.

65

Nadalje, valja pojasniti da postojanje u jednoj državi članici ili više njih pristupa koji se razlikuju od onog koji prevladava u dotičnoj državi članici u svakom slučaju ne može navesti sudove potonje države na pogrešno tumačenje odredaba Direktive o PDV-u.

66

S obzirom na prethodna razmatranja, na treće pitanje treba odgovoriti tako da, kad tumače relevantne odredbe prava Unije i nacionalnog prava, sudovi jedne države članice koji utvrde da se s istom transakcijom u drugoj državi članici u svrhe PDV-a različito postupa imaju mogućnost, ili i obvezu, ovisno o tome ima li protiv njihovih odluka prema nacionalnom pravu pravnog lijeka, uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku.

Troškovi

67

Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja

o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vije?e) odlu?uje:

1.

?lanak 2. stavak 1. to?ku (c) Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da dodjela „kredita”, poput onih u glavnom postupku, koji klijentima odre?enog operatora omogu?uju davanje ponuda na dra?bama koje on organizira, predstavlja isporuku usluga uz naknadu, pri ?emu je naknada iznos pla?en u zamjenu za te „kredite”.

2.

?lanak 73. Direktive 2006/112 treba tuma?iti na na?in da, u okolnostima poput onih u glavnom postupku, vrijednost „kredita” iskorištenih za davanje ponuda na dra?bi nije uklju?ena u naknadu koju dobiva porezni obveznik u zamjenu za isporuku robe koju obavlja za korisnike koji su pobijedili na dra?bi koju je on organizirao ili za one koji su obavili svoje kupnje pomo?u funkcija „kupiti sada” ili „skupljeni popust”.

3.

Kad tuma?e relevantne odredbe prava Unije i nacionalnog prava, sudovi jedne dr?žave ?lanice koji utvrde da se s istom transakcijom u drugoj dr?žavi ?lanici u svrhe poreza na dodanu vrijednost razli?ito postupaju imaju mogu?nost, ili i obvezu, ovisno o tome ima li protiv njihovih odluka prema nacionalnom pravu pravnog lijeka, uputiti Sudu Europske unije zahtjev za prethodnu odluku.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: engleski