

**Downloaded via the EU tax law app / web**

62016CJ0544

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 5. júla 2018 ( \*1 )

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 2 ods. 1 písm. c) – Poskytovanie ‚kreditov‘, ktoré sa môžu použiť na prihodenie v online aukciách – Poskytovanie služieb za protihodnotu – Predbežná transakcia – článok 73 – Základ dane“

Vo veci C-544/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo]] zo 17. októbra 2016 a doručený Súdnemu dvoru 28. októbra 2016, ktorý súvisí s konaním:

Marcandi Ltd, konajúca v rámci svojej obchodnej činnosti ako Madbid,

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia E. Levits, A. Borg Barthet (spravodajca), M. Berger a F. Biltgen,

generálny advokát: E. Tanchev,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. decembra 2017,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

–

Marcandi Ltd, v zastúpení: J. Brinsmead-Stockham, barrister, C. Van Zyl, solicitor, a A. Brown, advocate,

–

vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: D. Robertson a Z. Lavery, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci P. Mantle, barrister,

–

Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. marca 2018,

vyhlásil tento

Rozsudok

1

Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1, článkov 14, 24, 62, 63, 65 a 73, ako aj článku 79 písm. b) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2

Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Marcandi Ltd, konajúcou v rámci svojej obchodnej činnosti ako Madbid, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo) (ďalej len „daňová správa“), ktorý sa týka režimu dane z pridanej hodnoty (DPH) uplatniteľnej na predaj „kreditov“, ktoré umožňujú zúčastniť sa online aukcií.

Právny rámec

3

Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a)

dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...

c)

poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4

Článok 14 ods. 1 tejto smernice definuje dodanie tovaru ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako majiteľ“.

5

Podľa článku 24 ods. 1 uvedenej smernice:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

6

§ 62 tejto smernice stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

1.

„Zdaniteľná osoba“ je osoba, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik danej povinnosti;

2.

„Dana povinnosť“ vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhládnuť od toho, že sa platby sa môže odložiť.“

7

§ 63 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba“ nastáva a dana povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

8

§ 65 tejto smernice znie takto:

„Ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, dana povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.“

9

§ 73 uvedenej smernice stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v § 74 až 77, základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

10

§ 79 tejto smernice stanovuje:

„Do základu dane sa nezahŕajú tieto zložky:

...

b)

zľavy z ceny a rabaty poskytnuté odberateľovi, ktoré dostane v rámci uskutočnenia transakcie;

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11

Marcandi je spoločnosť usadená v Spojenom kráľovstve, ktorá vykonáva činnosť predaja online pod obchodným menom Madbid (ale len „Madbid“). Väčšinu tovarov, ktoré Madbid predáva, predstavujú takzvané „high-tech“ výrobky, ako sú mobilné telefóny, tablety, počítače a televízory. Madbid príležitostne predáva tovary vyššej hodnoty, ako napríklad automobily.

12

Internetová stránka spoločnosti Madbid umožňuje svojim užívateľom nakupovať tovar predávaný spoločnosťou Madbid buď za určitú cenu v rámci internetového obchodu alebo prostredníctvom online aukcií.

13

Počas obdobia, ktorého sa týka spor vo veci samej, bola Madbid zaregistrovaná ako zdaniteľná osoba na účely DPH v Spojenom kráľovstve, ako aj vo viacerých ďalších členských štátoch, predovšetkým v Nemecku.

14

Podľa ustanovenia 1.2 svojich všeobecných podmienok Madbid „prevádzkuje internetovú stránku týkajúcu sa aukcií s platbou za účasť na aukciách“. Užívatelia, ktorí sa chcú zúčastniť aukcií organizovaných spoločnosťou Madbid, si od nej musia kúpiť „kredity“, ktoré sú potrebné na prihodenie a nemôžu slúžiť na iné účely. Tieto „kredity“ najmä nemožno použiť na nákup tovaru, ktorý sa predáva v internetovom obchode. Nemôžu byť ani spätne zamenené na hotovosť.

15

Každá z internetových stránok spoločnosti Madbid obsahuje tlačidlo, ktoré umožňuje užívateľovi prístup na stránku, na ktorej sa predávajú „kredity“. Po zakúpení „kreditov“ sa tieto pripíšu na účet užívateľa. Každý „kredit“ je identifikovaný unikátnym kódom a je mu priradená peňažná hodnota zodpovedajúca sume zaplatenej užívateľom. Užívateľom sa niekedy pridelia „bezplatné kredity“. Tieto kredity v hodnote 0,00 libry šterlingov (GBP) užívateľom iba umožňujú, aby sa zúčastnili aukcií organizovaných spoločnosťou Madbid. Platnosť týchto „bezplatných kreditov“ sa skončí po uplynutí obdobia 30 dní, zatiaľ čo zaplatené „kredity“ sú platné po dobu 180 dní.

16

V každej aukcii je vyvolávacía cena stanovená na 0,00 GBP, pričom aukčný časovný limit je nastavený na vymedzený časový limit na prihodenie, ktorý je spravidla jedna minúta. Pri každom novom prihodení začne znovu odpočítavanie na rovnakú dobu, aká bola stanovená pôvodne. Pre každú aukciu je na účely prihodenia potrebný určitý definovaný počet „kreditov“ od 1 do 8 a užívateľ kliknutím na tlačidlo „ponuka“ použije svoje „kredity“ do výšky tohto počtu. Ponuka takto predložená užívateľom je o 0,01 GBP vyššia než predchádzajúca ponuka a stane sa najvyššou ponukou pre dotknutý predaj. Zobrazená predajná cena tovaru sa tiež zvýši o 0,01 GBP.

17

Užívateľ, ktorý je víťazom aukcie, má právo kúpiť tovar za cenu, za ktorú bol vydražený, zvýšenú o poštovné a manipulačný poplatok. Hodnota „kreditov“ použitých na prihodenie v priebehu tejto aukcie je vyčerpaná, a nie je tak započítaná do ceny vydraženého tovaru. Užívateľ má právo svoju objednávku zrušiť, dokiaľ mu tovar nebol odoslaný. Prípadne sa mu vrátia finančné

prostriedky do výšky ceny, za ktorú v aukcii zvíťazil.

18

Okrem toho funkcia „kúpiť teraz“ umožňuje užívateľovi kúpiť rovnaký tovar ako ten, ktorý je predmetom aukcie, na ktorej sa zúčastnil, a to za cenu, ktorá sa v priebehu aukcie zníži o výšku protihodnoty „kreditov“, ktoré použil na prihodenie v rámci tejto aukcie. Užívateľ, ktorý v priebehu aukcie kúpi tovar prostredníctvom funkcie „kúpiť teraz“, už nemôže v tejto aukcii prihadzovať.

19

Napokon funkcia „kumulovaná zľava“ umožňuje užívateľovi, ktorý v aukcii nezvíťazil a ani nevyužil funkciu „kúpiť teraz“, aby získal zľavu, ktorú bude môcť uplatniť neskôr pri nákupe tovaru dostupného v internetovom obchode spoločnosti Madbid. Platnosť „kumulovanej zľavy“, ktorej výška zodpovedá protihodnote „kreditov“, ktoré umožnili užívateľovi prihadzovať v rámci uvedenej aukcie, sa skončí po uplynutí lehoty 365 dní.

20

Ak užívateľ, ktorý uskutočnil nákup prostredníctvom funkcií „kumulovaná zľava“ alebo „kúpiť teraz“, svoju objednávku zruší, vráti sa mu suma vo výške, ktorú zaplatil za dotknutý tovar, okrem protihodnoty „kreditov“, ktoré boli zohľadnené na dosiahnutie konečnej ceny, za ktorú sa mu tovar predal.

21

V rozhodnutí z 9. decembra 2013 dospela daňová správa k záveru, že suma, ktorú zákazníci zaplatili Madbid za „kredity“, predstavovala protihodnotu za poskytnutie služieb v Spojenom kráľovstve, a to poskytnutie práva zúčastniť sa online aukcií organizovaných spoločnosťou Madbid.

22

Spoločnosť Madbid podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo], pričom uviedla, že poskytovanie „kreditov“ v prospech svojich zákazníkov nepredstavuje poskytovanie služby, ale iba „predbežnú transakciu“ v zmysle rozsudku zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 24). Madbid z toho vyvodzuje, že povinnosť zaplatiť DPH nemá z dôvodu poskytovania „kreditov“ v prospech svojich zákazníkov, ale iba z dôvodu dodania tovaru. Protiplnenie za toto dodanie podľa nej zahŕňa cenu zaplatenú zákazníkom za tovar, ktorý získal a zároveň protihodnotu „kreditov“ vyčerpaných pri nákupe tohto tovaru. Madbid na vnútroštátnom súde podperne uviedla, že pokiaľ by sa tento súd domnieval, že poskytovanie „kreditov“ predstavuje poskytovanie služby, bolo by treba vychádzať z toho, že také plnenie nie je poskytnuté za protihodnotu na účely článku 2 ods. 1 písm. c) a článku 73 smernice o DPH.

23

Daňová správa pred uvedeným súdom uviedla, že z dôvodu, že Madbid poskytuje „kredity“ svojim užívateľom, priznáva im právo, ktoré môže užívateľ využiť okamžite, zúčastniť sa online aukcií, ktoré organizuje. Podľa nej ide o poskytovanie služieb. Okrem toho funkcia „kúpiť teraz“ a „kumulovaná zľava“ predstavujú reklamné mechanizmy, v rámci ktorých Madbid poskytuje zľavu v zmysle článku 79 písm. b) smernice o DPH z predajnej ceny svojho tovaru.

Vnútroštátny súd navyše uvádza, že v rozhodnutí z 9. júla 2014 Finanzamt Hannover-Nord (Finančný úrad Hannover-Sever, Nemecko) vychádzal z toho, že predaj „kreditov“ spoločnosťou Madbid nepredstavuje dodanie tovaru, ani poskytovanie služieb na účely DPH. Podľa tohto finančného úradu je Madbid osobou povinnou platiť DPH v Nemecku za dodanie tovaru, ktoré uskutočňuje užívateľom usadeným v tomto členskom štáte. Protiplnenie za také dodanie tovaru zahŕňa nielen cenu zaplatenú zákazníkom za získaný tovar, teda cenu, za ktorú bol tovar vydražený, cenu vyplývajúcu z použitia funkcie „kúpiť teraz“ alebo cenu po odpočítaní „kumulovanej zľavy“, ale tiež hodnotu „kreditov“ použitých na získanie tohto tovaru, teda hodnotu „kreditov“, ktoré umožnili v aukcii zvýšiť alebo spôsobiť zníženie ceny prostredníctvom funkcie „kúpiť teraz“ alebo „kumulovaná zľava“. Pokiaľ ide o užívateľov, ktorí si kúpili „kredity“ a zúčastnili sa aukcie, pričom v nej nezvýšili, vychádza Finančný úrad Hannover-Sever z toho, že k poskytnutiu služby došlo v prospech týchto užívateľov iba v prípade, že nevykonali žiadny nákup s využitím protihodnoty „kreditov“, ktoré im umožnili prihadzovať. Protiplnenie za toto poskytnutie služby, podliehajúce DPH v Spojenom kráľovstve, podľa neho zodpovedá hodnote uvedených „kreditov“.

Za týchto podmienok First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo] rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1.

V zmysle správneho výkladu článku 2 ods. 1 a článkov 24, 62, 63, 65 a 73 [smernice o DPH], a za okolností, akými sú okolnosti v konaní vo veci samej:

a)

predstavuje poskytovanie kreditov užívateľom zo strany Madbid, výmenou za peňažnú platbu:

i)

„predbežnú transakciu“ mimo rozsahu pôsobnosti článku 2 ods. 1 [smernice o DPH], akou je tá, ktorú Súdny dvor objasnil vo svojom [rozsudku zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780)], v bodoch 23 až 42, alebo

ii)

poskytovanie služieb zo strany Madbid v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) [tejto smernice,] a to udelenie práva na účasť v online aukciách;

b)

v prípade, že udelenie práva na účasť v online aukciách predstavuje poskytovanie služieb zo strany Madbid, ide o poskytovanie služieb uskutočnené „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) [uvedenej smernice], konkrétne za tomu zodpovedajúcu platbu (t. j. za peniaze, ktoré Madbid prijala od užívateľa výmenou za kredity);

c)

bude sa odpoveď na [prvú otázku písm. b)] líši?, ak v prípade, že užívateľ v aukcii neuspéje, slúži platba uhradená za kredity aj ako nárok užívateľa na získanie tovaru v rovnakej hodnote;

d)

v prípade, že Madbid pri poskytovaní kreditov svojim užívateľom výmenou za peňažnú platbu neposkytuje služby za protihodnotu, ide z jej strany o poskytovanie služby za protihodnotu v inom časovom okamihu,

a aké zásady by sa mali uplatniť pri rozhodovaní o odpovedi na tieto otázky?

2.

V zmysle správneho výkladu [článku 2 ods. 1, článkov 14, 62, 63, 65 a 73, ako aj článku 79 písm. b) smernice o DPH], a za okolností, akými sú okolnosti v konaní vo veci samej, je protihodnota, ktorú Madbid získala výmenou za dodanie tovaru užívateľom, protihodnotou na účely [článku 2 ods. 1 písm. a) a článku 73 tejto smernice]?

Najmä, a s prihliadnutím na odpoveď na prvú otázku:

a)

predstavujú peniaze, ktoré užívateľ zaplatil Madbid za kredity, [platbu na účte] v rámci rozsahu pôsobnosti článku 65 [smernice o DPH], v tom zmysle, že daňová povinnosť k DPH vzniká prijatím tejto platby, a že platba, ktorú Madbid prijala od užívateľa, predstavuje protihodnotu za dodanie tovaru;

b)

ak si užívateľ zakúpi tovar prostredníctvom funkcií ‚kúpiť teraz‘ alebo ‚kumulovaná zľava‘, predstavuje hodnota kreditov použitých na prihodenie v aukciách, ktorá v prípade neúspešnej ponuky ovplyvňuje zvyšovanie ‚kumulovanej zľavy‘ alebo znižovanie ceny v rámci funkcie ‚kúpiť teraz‘:

i)

‚zľavu z ceny‘ v zmysle článku 79 písm. b) [smernice o DPH], pričom protihodnota dodávky tovaru zo strany Madbid zahŕňa len peniaze, ktoré užívateľ skutočne Madbid zaplatil v čase nákupu tovaru, a nič viac, alebo

ii)

časť protihodnoty za dodanie tovaru, pričom protihodnota za dodávku tovaru zo strany Madbid zahŕňa tak peniaze, ktoré užívateľ zaplatil Madbid v čase nákupu tovaru, ako aj peniaze, ktoré užívateľ zaplatil za kredity použité pri predkladaní neúspešných ponúk v aukciách;

c)

v prípade, že užívateľ využije právo na nákup tovaru po tom, čo vyhral online aukciu, zahŕňa protihodnota za dodanie tohto tovaru len stanovenú víťaznú aukčnú cenu (plus poštovné a manipulačný poplatok) a nič viac, alebo je súčasťou protihodnoty za dodanie tovaru tomuto užívateľovi zo strany Madbid aj hodnota kreditov, ktoré víťaz použil na prihodenie v tejto aukcii,

alebo aké zásady by sa mali uplatniť pri rozhodovaní o odpovedi na tieto otázky?

3.

V prípade, že dva členské štáty pristupujú k určitej transakcii na účely DPH rozdielne, v akom rozsahu by súdy jedného z týchto členských štátov mali pri výklade príslušných ustanovení práva Únie a vnútroštátneho práva zohľadňovať potrebu zabrániť:

a)

dvojitému zdaneniu príslušnej transakcie a/alebo

b)

nezdaneniu príslušnej transakcie,

a aký vplyv má na túto otázku zásada daňovej neutrality?

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

26

Svojou prvou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či poskytovanie „kreditov“, ako sú kredity dotknuté vo veci samej, výmenou za platbu predstavuje „poskytovanie služieb za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, alebo sa musí považovať za „predbežnú transakciu“ pred dodaním tovaru v zmysle bodu 24 rozsudku zo 16. decembra 2010, *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780).

27

Treba pripomenúť, že Súdny dvor v tomto rozsudku uviedol, že získanie zmluvných práv, nazvaných „práva na body“, ktoré umožňujú získať body, ktoré možno vymeniť za právo dočasne užívať ubytovanie v turistických komplexoch poskytovateľa služieb, nie je plnením podliehajúcim DPH, ale predbežnou transakciou uskutočnenou na to, aby bolo možné uplatniť nárok na krátkodobé užívanie ubytovacieho zariadenia, na ubytovanie v hoteli alebo inú službu. Súdny dvor totiž rozhodol, že nákup „práv na body“ nie je ako taký pre zákazníka cieľom, keďže tento zákazník uzatvára pôvodnú zmluvu nie s úmyslom získať body, ale s úmyslom dočasne užívať nehnuteľnosť alebo získať iné služby, ktoré si neskôr vyberie (rozsudok zo 16. decembra 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, body 24 a 32).

28

Dospel v ňom k záveru, že skutočným plnením, na účely ktorého sú „práva na body“ získané, je služba poskytovaná v poskytnutí účastníkom tohto programu rôznych možných protiplnení, ktoré možno získať vďaka bodom vyplývajúcim z týchto práv (rozsudok zo 16. decembra 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, bod 27).

29



V konaní vo veci samej je nesporné, že „kredity“ umožňujú výlučne prihadzovať v rámci aukcií organizovaných spoločnosťou Madbid. V dôsledku toho užívateľ, ktorý „kredity“ kúpi, tak nevyhnutne robí s úmyslom možnosti zúčastniť sa uvedených aukcií.

30

Táto služba pritom pre užívateľov predstavuje záujem nezávislý od nákupu tovaru v internetovom obchode spoločnosti Madbid (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, EU:C:2010:730, bod 27). Ako totiž uviedol generálny advokát v bode 39 svojich návrhov, účasť na aukciách organizovaných spoločnosťou Madbid poskytuje užívateľom šancu kúpiť tovar za cenu nižšiu, než je jeho trhovú hodnotu.

31

Vzhľadom na to, že „kredity“ poskytnuté spoločnosťou Madbid nemôžu slúžiť ako platba na účely nákupu tovaru predávaného v jej internetovom obchode, že ako vyplýva z bodu 30 tohto rozsudku, sú od ich získania tieto „kredity“ identifikované tak, že predstavujú protiplnenie za šancu poskytnutú užívateľom získať tovar za ceny nižšie, než je ich trhovú hodnotu, a že „kredity“ použité na účasť na prihodení sa nezapočítavajú do kúpnej ceny stanovenej na konci aukcie, nemožno ich poskytovanie kvalifikovať ako „predbežnú transakciu“ pred dodaním tovaru v zmysle bodu 24 rozsudku zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).

32

V dôsledku toho právo priznané užívateľom, ktorí získali tieto „kredity“ na účely účasti na aukciách organizovaných spoločnosťou Madbid, predstavuje samo osebe samostatné poskytnutie služby, ktoré nemožno zameniť s dodaním tovaru, ku ktorému môže dôjsť po skončení uvedených aukcií.

33

Taký záver platí o to viac v prípade, keď užívateľ „kreditov“ získa tovar prostredníctvom aktivácie možností „kúpiť teraz“ alebo „kumulovaná zľava“, pretože pokiaľ použil službu, ktorú mu umožňujú získané „kredity“, nákup realizovaný aktiváciou týchto možností predstavuje plnenie nezávislé na tejto službe poskytnutej ako protiplnenie za nákup „kreditov“.

34

Madbid však tvrdí, že aj ak by sa poskytovanie „kreditov“ malo považovať za poskytovanie služieb, nebolo by toto poskytovanie uskutočnené za protihodnotu.

35

V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH podlieha DPH poskytovanie služieb „za protihodnotu“ na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

36

Podľa ustálenej judikatúry sa poskytnutie služieb vykonáva „za protihodnotu“ v zmysle tohto ustanovenia len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom uvedeného plnenia predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (rozsudky zo 16.

decembra 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, bod 16 a citovaná judikatúra, ako aj z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 40).

37

Súdny dvor rozhodol, že je to tak v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, pričom zaplatené sumy predstavujú skutočnú protihodnotu individualizovanej služby poskytnutej v rámci takého právneho vzťahu (rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 a 14; zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, body 16 a 26, ako aj z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 28).

38

V konaní vo veci samej vyplýva z ustanovenia 1.2 všeobecných podmienok spoločnosti Madbid, že táto spoločnosť „prevádzkuje internetovú stránku týkajúcu sa aukcií s platbou za účasť na aukciách“.

39

Užívatelia, ktorí sa chcú zúčastniť aukcií organizovaných spoločnosťou Madbid, sú totiž povinní získať od tejto spoločnosti „kredity“ za platbu. Tieto „kredity“ sú nevyhnutné na prihodenie a nemôžu slúžiť na iné účely. Počet „kreditov“ nevyhnutných na prihodenie sa mení v závislosti od aukcií. Ak užívateľ predloží ponuku, jeho „kredity“ sú znížené o tento počet, a cena za tovar v aukcii sa zvýši o 0,01 GBP. Užívateľ, ktorý je víťazom aukcie, má právo kúpiť tovar za cenu, za ktorú bol vydražený, zvýšenú o poštovné a manipulačný poplatok. Hodnota „kreditov“ použitých na prihodenie v priebehu tejto aukcie je však vyčerpaná. Nakoniec v prípade, že užívateľ, ktorý v uvedenej aukcii zvíťazil, tovar v aukcii kúpi a následne svoj nákup zruší, vráti sa mu iba výška ceny, za ktorú sa tovar vydražil, okrem hodnoty „kreditov“, ktoré použil na prihodenie.

40

Z uvedených skutočností vyplýva, že platba získaná spoločnosťou Madbid za „kredity“, ktoré poskytuje, predstavuje skutočné protiplnenie za službu, ktorú poskytuje svojim užívateľom, a ktorá spočíva v priznaní práva zúčastniť sa aukcií, ktoré organizuje.

41

Tento záver nespochybňuje okolnosť, že užívatelia, ktorí v aukciách nezvíťazia, premenia pomocou funkcie „kumulovaná zľava“ protihodnotu svojich „kreditov“ na zľavu, ktorú môžu uplatniť neskôr pri nákupe tovaru, ktorý je k dispozícii v internetovom obchode spoločnosti Madbid.

42

Rovnako je v tomto ohľade irelevantná skutočnosť, že užívateľ, ktorý klikol na tlačidlo „kúpiť teraz“, má možnosť kúpiť taký istý tovar, ako je tovar, ktorý bol predmetom aukcie, za cenu zníženú o výšku protihodnoty „kreditov“, ktoré použil na prihodenie v rámci tejto aukcie.

43

Na jednej strane môže byť totiž do ceny tovaru kúpeného prostredníctvom funkcií „kúpiť teraz“ alebo „kumulovaná zľava“ započítaná iba hodnota „kreditov“, ktoré boli predtým použité na prihodenie.

44

Na druhej strane sa užívateľovi, ktorý sa rozhodne zruši nákup uskutočnený prostredníctvom funkcií „kúpi teraz“ alebo „kumulovaná zľava“, vráti iba cena po zľave plus poštovné, okrem protihodnoty „kreditov“, ktorá sa zohľadnila pri výpočte ceny, ktorú zaplatil za tovar.

45

Tvrdenie spoločnosti Madbid, podľa ktorého poskytovanie „kreditov“ predstavuje právo užívateľa kúpiť tovary vo výške protihodnoty týchto „kreditov“, preto nezodpovedá hospodárskej a obchodnej realite, ktorá predstavuje základné kritérium aplikácie spoločného režimu DPH (rozsudok z 20. júna 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 42 a citovaná judikatúra).

46

Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že platba získaná spoločnosťou Madbid za „kredity“, ktoré poskytuje, predstavuje skutočné protiplnenie za službu, ktorá spočíva v priznaní práva zúčastniť sa aukcií, ktoré organizuje, a ktorá je odlišná od dodania tovaru získaného na jej internetovej stránke.

47

V tomto ohľade treba spresniť, že v konaní vo veci samej môžu užívatelia nakupovať tovar predávaný v internetovom obchode spoločnosti Madbid, pričom za svoje nákupy zaplatia kreditnou alebo debetnou kartou, to znamená bez účasti na aukciách, ktoré táto spoločnosť organizuje. Okrem toho nevedie každá účasť na aukcii organizovanej spoločnosťou Madbid nevyhnutne k dodaniu tovaru, a to buď preto, že sa užívateľ, ktorý v tejto aukcii zúčastnil, rozhodne vydražený tovar nekúpi, alebo preto, že vzhľadom na to, že v tejto aukcii nezúčastnil, ani nevyužil funkciu „kúpi teraz“, získa zľavu, ktorú neuplatní okamžite.

48

Z toho vyplýva, ako uviedol generálny advokát v bode 58 svojich návrhov, že poskytovanie „kreditov“ a dodanie tovaru v rozsahu, v akom netvorí jediné neoddeliteľné hospodárske plnenie, nemožno kvalifikovať ako jediné plnenie. Z tých istých dôvodov a s prihliadnutím na pravidlo, podľa ktorého treba vychádzať z toho, že každé plnenie je odlišné a nezávislé na inom plnení, nemožno ani určiť, že poskytovanie „kreditov“ a dodanie tovaru sa vzájomne dopĺňajú.

49

S prihliadnutím na všetky predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa musí vykladať v tom zmysle, že poskytovanie takých „kreditov“, ako sú kredity dotknuté v konaní vo veci samej, ktoré umožňujú zákazníkovi subjektu prihadzovať v aukciách organizovaných týmto subjektom, predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu, ktorého protiplnením je suma zaplatená za uvedené „kredity“.

O druhej otázke

50

Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 73 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že hodnota „kreditov“ použitých na prihodenie je súčasťou protiplnenia získaného zdaniteľnou osobou za dodanie tovaru, ktoré uskutoční v prospech užívateľov, ktorí

zvízili v aukcii, ktorú organizovala, alebo užívateľov, ktorí tovar kúpili prostredníctvom funkcií „kúpi teraz“ alebo „kumulovaná záva“.

51

Podľa článku 73 smernice o DPH zahŕňa základ dane v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb za protihodnotu „všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany“.

52

V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že ako vyplýva z odpovede na prvú otázku, platba uskutočnená užívateľom za „kredity“ poskytnuté spoločnosťou Madbid predstavuje protiplnenie za poskytnutie práva zúčastniť sa aukcií, ktoré organizuje.

53

Ako pritom zdôraznil generálny advokát v bode 79 svojich návrhov, suma zaplatená ako protiplnenie za určité plnenie nemôže predstavovať protiplnenie za iné plnenie, ani zálohovú platbu protiplnenia za iné plnenie.

54

V odpovedi na otázku vnútroštátneho súdu tak treba uviesť, že platbu uskutočnenú užívateľom za „kredity“ nemožno kvalifikovať ako zálohu zaplatenú pred dodaním tovaru v zmysle článku 65 smernice o DPH.

55

Okrem toho protiplnenie za dodanie tovaru vydraženého v rámci aukcie nemôže zahŕňať sumu zaplatenú za poskytnutie „kreditov“ použitých v rámci tejto aukcie, ale zahŕňa iba cenu, za ktorú bol tovar vydražený, ako aj poštovné a manipulačný poplatok.

56

Napokon uvedená suma nemôže byť ani súčasťou protiplnenia za neskoršie dodanie tovaru zakúpeného prostredníctvom funkcií „kúpi teraz“ alebo „kumulovaná záva“.

57

Ako uviedol generálny advokát v bode 92 svojich návrhov, hodnotu „kreditov“ použitých na prihodenie, ktorá sa započíta do požadovanej ceny vyplývajúcej z použitia funkcie „kúpi teraz“ alebo do ceny zobrazenej v internetovom obchode, treba považovať za zjavu z ceny tovaru zakúpeného pri použití funkcií „kúpi teraz“ alebo „kumulovaná záva“. V súlade s článkom 79 písm. b) smernice o DPH tak hodnota týchto „kreditov“ nemôže byť súčasťou základu dane za dodanie tovaru.

58

Je to tak aj v prípade, keď v rámci kúpy tovaru prostredníctvom funkcií „kúpi teraz“ alebo „kumulovaná záva“ pokrýva hodnota „kreditov“ použitých na prihodenie celú požadovanú cenu vyplývajúcu z použitia funkcie „kúpi teraz“ alebo cenu zobrazenú v internetovom obchode.

59

Ako uviedol generálny advokát v bode 102 svojich návrhov, nemožno vychádzať z toho, že tovar kúpený v takom prípade, na rozdiel od vecí dotknutej v rozsudku z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203), bol predmetom bezplatného prevodu, pretože bol dodaný za identifikovateľné protiplnenie, a to požiatočnú cenu vyplývajúcu z použitia funkcie „kúpiť teraz“ alebo cenu zobrazenú v internetovom obchode.

60

S prihliadnutím na vyššie uvedené úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 73 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pri okolnostiach, akými sú okolnosti vo veci samej, nie je hodnota „kreditov“ použitých na prihodenie súčasťou protiplnenia získaného zdaniteľnou osobou za dodanie tovaru, ktoré uskutočnil v prospech užívateľov, ktorí zvíťazili v aukcii, ktorú organizovala, alebo užívateľov, ktorí uskutočnili svoj nákup prostredníctvom funkcií „kúpiť teraz“ alebo „kumulovaná zľava“.

O tretej otázke

61

Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v prípade, že dva členské štáty pristupujú k určitej transakcii na účely DPH rozdielne, musia súdy jedného z týchto členských štátov pri výklade príslušných ustanovení práva Únie a vnútroštátneho práva zohľadňovať potrebu zabrániť dvojitému zdaneniu príslušnej transakcie alebo dvojitému nezdaneniu príslušnej transakcie najmä s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality.

62

V tejto súvislosti treba pripomenúť, že článok 267 ZFEÚ zavádza prejudiciálny mechanizmus, ktorého úlohou je predísť rozdielnym výkladom, pokiaľ ide o právo Únie, ktoré majú vnútroštátne súdy uplatňovať (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júla 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, bod 60 a citovanú judikatúru).

63

Článok 267 ZFEÚ totiž priznáva vnútroštátnym súdom možnosť, a prípadne im stanovuje povinnosť, podať návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa toho, či proti ich rozhodnutiam je alebo nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, ak sa domnievajú, že konanie, ktoré pred nimi prebieha, obsahuje otázky týkajúce sa výkladu ustanovení práva Únie vyžadujúcich si rozhodnutie z ich strany (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júla 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, bod 61 a citovanú judikatúru).

64

Preto ak súdy členského štátu, ktorým bol predložený spor obsahujúci otázky týkajúce sa výkladu ustanovení práva Únie vyžadujúce si rozhodnutie z ich strany, konštatujú, že tá istá transakcia je predmetom rozdielného daňového zaobchádzania v inom členskom štáte, majú tak možnosť, ba dokonca povinnosť, predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.

65

Napokon treba spresniť, že skutočnosť, že v jednom alebo niektorých ďalších členských štátoch existujú prístupy odlišné od prístupu, ktorý prevláda v dotknutom členskom štáte, nemôže v žiadnom prípade viesť súdy štátu uvedeného ako posledný k tomu, že ustanovenia smernice o

DPH vyloží nesprávne.

66

S prihliadnutím na vyššie uvedené úvahy treba na tretiu otázkou odpovedať tak, že v prípade, keď súdy členského štátu pri výklade príslušných ustanovení práva Únie a vnútroštátneho práva konštatujú, že tá istá transakcia je v inom členskom štáte predmetom rozdielneho zaobchádzania na účely DPH, majú možnosť, ba dokonca povinnosť, podľa toho, či proti ich rozhodnutiam je alebo nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.

O trovách

67

Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

1.

Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie takých „kreditov“, ako sú kredity dotknuté v konaní vo veci samej, ktoré umožňujú zákazníkovi subjektu prihadzovať v aukciách organizovaných týmto subjektom, predstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu, ktorého protiplnením je suma zaplatená za uvedené „kredity“.

2.

Článok 73 smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že pri okolnostiach, akými sú okolnosti vo veci samej, nie je hodnota „kreditov“ použitých na prihodenie súčasnou protiplnenia získaného zdaniteľnou osobou za dodanie tovaru, ktoré uskutočnil v prospech užívateľa, ktorí zvíťazili v aukcii, ktorú organizovala, alebo užívateľa, ktorí uskutočnili svoj nákup prostredníctvom funkcií „kúpiť teraz“ alebo „kumulovaná zľava“.

3.

V prípade, keď súdy členského štátu pri výklade príslušných ustanovení práva Únie a vnútroštátneho práva konštatujú, že tá istá transakcia je v inom členskom štáte predmetom rozdielneho zaobchádzania na účely dane z pridanej hodnoty, majú možnosť, ba dokonca povinnosť, podľa toho, či proti ich rozhodnutiam je alebo nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.

Podpisy

( \*1 ) Jazyk konania: angličtina.