ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

7. října 2010 *

Ve spojených věcech C-53/09 a C-55/09,

jejímž předmětem jsou žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podané House of Lords (Spojené království), rozhodnutími ze dne 15. prosince 2008, došlými Soudnímu dvoru dne 6 a 9. února 2009, v řízeních

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Loyalty Management UK Ltd (C-53/09),

Baxi Group Ltd (C-55/09**),**

* Jednací jazyk: angličtina.

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, A. Arabadžev, A. Rosas (zpravodaj), U. Lõhmus a P. Lindh, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 21. ledna 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Loyalty Management UK Ltd G. Sinfieldem, solicitor, a D. Milnem, QC,

– za Baxi Group Ltd B. Cooperem, solicitor, a D. Scoreym, barrister,

– za vládu Spojeného království L. Seeboruthem a S. Hathawaym, jako zmocněnci, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,

– za řeckou vládu K. Georgiadisem a I. Bakopoulosem jakož i M. Tassopoulou, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi M. Afonso a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu článků 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a), jakož i čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 šesté 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. L 145, s. 1, Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274, dále jen „šestá směrnice").

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners") a Loyalty Management UK Ltd (dále jen „LMUK") (věc C-53/09) a Commissioners a Baxi Group Ltd (dále jen „Baxi") (věc C-55/09) ohledně kvalifikace, pro účely výpočtu daně z přidané hodnoty

(dále jen „DPH“), protihodnoty za platby provedené jednak provozovatelem věrnostního programu ve prospěch dodavatelů, jež dodávali bonusové dárky zákazníkům, a jednak obchodníkem ve prospěch provozovatele věrnostního programu dodávajícího takové dárky.

Právní rámec

Právo Unie

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice je předmětem daně z přidané hodnoty dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Článek 5 této směrnice zní:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[…]

6. Použije-li osoba povinná k dani zboží, které 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 [DPH] z dotyčného zboží nebo jeho části přitom byla plně nebo zčásti odpočitatelná, považuje se takové použití za dodání za protiplnění. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro potřeby podniku osoby povinné k dani, nepovažuje se to za dodání za protiplnění."

5 Článek 6 uvedené směrnice stanoví:

„1. ‚Poskytováním služeb' se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

[…]

2. Za poskytování služeb za protiplnění se považují::

[…]

b) poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku.

[…]"

6 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví:

„A. V tuzemsku

1. Základem daně je :

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby“.

7 Článek 17 odst. 2 této směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28 f bodu 1 této směrnice, zní:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je [v tuzemsku] splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, která je [v tuzemsku] daňovým dlužníkem;

b) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží dovezené do tuzemska;

c) [DPH] splatnou podle čl. 5 odst. 7 písm. a), čl. 6 odst. 3 a čl. 28a odst. 6."

8 Články 14, 16, 24, 26, 73, 74 a 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) v zásadě přebírají znění článků 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a), jakož i čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 šesté směrnice.

Vnitrostátní právo

9 Ze spisu předaného Soudnímu dvoru vyplývá, že relevantními ustanoveními vnitrostátního práva jsou články 2, 5, 19, 24, 25 a 26 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994), jakož i příloha 4 odst. 1 až 5 a příloha 6 odst. 6 tohoto zákona. Tato ustanovení přebírají odpovídající články uvedené v šesté směrnici.

Spory v původním řízení a předběžné otázky

Věc C-53/09

10 LMUK provozuje zákaznický věrnostní program. V rámci tohoto programu zákazníci získávají body, které mohou vyměnit za bonusové dárky tvořené zbožím nebo službami, jestliže nakupují velké množství zboží nebo služeb od maloobchodníků účastnících se tohoto programu. V rámci téhož programu existují čtyři aktéři, a sice sponzoři, v projednávaném případě maloobchodníci, kteří se snaží motivovat zákazníky, aby u nich více nakupovali, zákazníci, provozovatel dotyčného programu, v projednávané věci LMUK a dodavatelé, v projednávané věci společnosti dodávající výměnou za body zákazníkům bonusové dárky.

11 Sponzoři přidělují zákazníkům za každý nákup body v závislosti na utracené částce. Jestliže zákazník nashromáždí dostatečný počet bodů, může obdržet výměnou za body bonusový dárek, a to buď bezplatně, nebo za sníženou cenu. Bonusové dárky obstarávají dodavatelé.

12 V rámci tohoto systému platí sponzoři LMUK určitou částku za každý vydaný bod. Platí rovněž roční poplatek za marketing, rozvoj a propagaci daného programu. Dodavatelé dostávají od LMUK za každý vyměněný bod pevnou částku, která se nazývá „servisní poplatek“.

13 Dodavatelé vystavují LMUK fakturu zahrnující DPH z uvedeného poplatku. Když se LMUK snažila odpočíst tuto DPH placenou na vstupu, Commissioners rozhodl, že

zaplacená daň představovala daň ze servisního poplatku, který je platbou za plnění uskutečněné dodavateli nikoli ve prospěch LMUK, nýbrž zákazníků, přestože jsou tato plnění placena zcela nebo zčásti LMUK. Commissioners tak měl za to, že dotčený poplatek je protiplněním placeným třetí osobou za poskytnutí bonusových dárků zákazníkům a že LMUK v důsledku toho nemá právo na odpočet daně placené na vstupu z tohoto servisního poplatku.

14 LMUK podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k VAT and Duties Tribunal. Uvedený soud měl za to, že dodání zboží zákazníkům uskutečněná dodavateli výměnou za body musí být považována za poskytování služeb společnosti LMUK.

15 Commissioners podal proti tomuto rozsudku opravný prostředek k High Court of Justice (England & Wales). Tento soud změnil rozsudek VAT and Duties Tribunal a dospěl k závěru, že dodavatelé dodávají bonusové dárky zákazníkům a že dotčený servisní poplatek je protiplněním placeným třetí osobou, v projednávané věci LMUK, za uvedené dodání. Commissioners rovněž uplatnil před High Court of Justice (England & Wales) „podpůrný argument" týkající se případu, ve kterém odměny spočívají ve zboží, v tom smyslu, že pokud dodavatelé dodávají takové zboží LMUK, vyplývá z toho, že LMUK je povinna odvést daň na výstupu z předpokládaného dalšího dodání stejného zboží zákazníkům podle čl. 5 odst. 6 šesté směrnice. High Court of Justice (England & Wales) rozhodl na základě tohoto podpůrného argumentu ve prospěch Commissioners.

16 LMUK se obrátila na Court of Appeal (England & Wales), který rozsudek High Court of Justice (England & Wales) zrušil. Court of Appeal (England & Wales) měl za to, že LMUK platí servisní poplatek dodavatelům jako protiplnění za služby, které LMUK

poskytují. V důsledku toho měla LMUK právo na odpočet DPH, kterou je tento poplatek zatížen.

17 Commissioners podal kasační opravný prostředek k House of Lords, který dospěl k závěru, že k rozhodnutí o sporu, jenž mu byl předložen, je nezbytné rozhodnutí Soudního dvora o výkladu směrnice 2006/112, dříve šesté směrnice.

18 Za těchto podmínek se House of Lords rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„V případě, kdy osoba povinná k dani (dále jen ‚provozovatel') vykonává obchodní činnost spočívající ve vedení zákaznického věrnostního programu pro více účastníků [...], v jehož rámci provozovatel uzavírá různé následující smlouvy:

a) smlouvy s různými společnostmi, které jsou označovány jako ‚sponzoři', na jejichž základě tito sponzoři přidělují ‚body' zákazníkům [...], kteří dále od sponzorů kupují zboží nebo služby, a sponzoři hradí platby provozovateli;

b) smlouvy se [zákazníky], které stanoví, že jestliže zákazníci nakoupí zboží nebo služby od sponzorů, obdrží body, které mohou vyměnit za zboží nebo služby, a

c) smlouvy s různými společnostmi (označovanými jako ‚dodavatelé'), v nichž se dodavatelé zavazují zejména poskytovat zboží nebo služby [zákazníkům] za cenu nižší než obvyklou nebo bezplatně, pokud [zákazník] vymění své body a jako

protihodnotu provozovatel platí ‚servisní poplatek', který je vypočten podle počtu bodů vyměněných u tohoto dodavatele v průběhu rozhodného období.

1) Jak mají být vykládány články 14, 24 a 73 směrnice 2006/112 […] (dříve články 5, 6 a čl. 11 část A odst. 1 písm. a) [šesté směrnice]), pokud provozovatel hradí platby dodavatelům?

2) Musí být tato ustanovení zejména vykládána v tom smyslu, že takové platby, jaké hradí provozovatel dodavatelům, je třeba považovat za:

   a) protiplnění výlučně za poskytnutí služeb uskutečněné dodavateli ve prospěch provozovatele, nebo

   b) protiplnění výlučně za dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečněné dodavateli ve prospěch [zákazníků], nebo

   c) protiplnění částečně za poskytnutí služeb uskutečněné dodavateli ve prospěch provozovatele a částečně za dodání zboží dodavateli [zákazníkům] nebo poskytnutí služeb uskutečněná dodavateli ve prospěch [zákazníků]?

3) V případě, že správná odpověď na druhou otázku je uvedena v písmenu c), takže servisní poplatek představuje protiplnění za dvě plnění dodavatelů, první ve prospěch provozovatele a druhé ve prospěch [zákazníků], jaká kritéria stanoví právo

Společenství pro určení, jak má být takový poplatek, jako je servisní poplatek, rozdělen mezi tato dvě plnění?“

Věc C-55/09

19 Baxi je součástí skupiny společností, která vyrábí kotle a jiné podobné topné výrobky. Tato skupina společností zavedla věrnostní program zákazníků, v projednávané věci instalatérů kotlů, určený k tomu, aby je motivoval k nákupu jejích výrobků. Ve smyslu pojmů uvedených v bodě 10 tohoto rozsudku jedná Baxi v rámci tohoto programu jakožto sponzor.

20 Zákazníci, kteří se účastní uvedeného programu, získávají body, které mohou vyměnit za bonusové dárky tvořené zbožím nebo službami, jestliže nakupují výrobky společnosti Baxi. Je třeba nicméně uvést, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že spor v původním řízení se týká pouze bonusových dárků ve formě zboží.

21 Baxi pověřila provozováním dotčeného věrnostního programu společnost @1 Ltd (dále jen „@1“). Podle obecných podmínek tohoto programu jsou zákazníci ve smluvním vztahu s Baxi.

22 Provozování dotčeného věrnostního programu společností @1 zahrnuje zejména nabízení tohoto programu zákazníkům prostřednictvím katalogů a internetu, vyřizování žádostí o registraci, vedení zákaznických účtů, volbu, nákup a dodání bonusových dárků, jakož i telefonní asistenční linku pro zákazníky.

23 Významný rozdíl mezi tímto programem a programem dotčeným ve věci C-53/09 spočívá v tom, že společnost @1 vybírá a kupuje bonusové dárky a dodává je zákazníkům. Tato společnost v důsledku toho jedná jako provozovatel zákaznického věrnostního programu i jako dodavatel. Bonusové dárky se dodávají výlučně výměnou za body. Není možné obdržet bonusový dárek ve formě zlevněného nákupu. Baxi platí společnosti @1 maloobchodní prodejní cenu bonusových dárků, jakož i určité poplatky za zvláštní služby.

24 Baxi požádala o odpočet DPH z částek, které zaplatila společnosti @1. Commissioners měl za to, že částka maloobchodní prodejní ceny zboží placená Baxi společnosti @1 se skládá ze dvou částí. Jedna část uvedené částky představuje protiplnění za služby poskytované společností @1 společnosti Baxi, u nichž má tato právo odpočíst DPH fakturovanou společností @1. Druhá část představuje protiplnění za dodání zboží společností @1 zákazníkům, které bylo obdrženo ze strany třetí osoby, u něhož Baxi tuto daň odečíst nemůže.

25 Baxi podala proti tomuto rozhodnutí žalobu k VAT and Duties Tribunal. Tento soud zamítl návrh Baxi s tím, že rozhodl, že společnost @1 dodává bonusové dárky Baxi, která je dále bezúplatně dodává zákazníkům. Baxi mohla v důsledku toho odpočíst DPH odvedenou na vstupu z dodání zboží, které obdržela, ale byla povinna přiznat DPH vybíranou na výstupu z následného převodu zboží zákazníkům.

26 Baxi podala proti tomuto rozsudku opravný prostředek k High Court of Justice (England & Wales), který rozhodl, že společnost @1 dodala bonusové dárky zákazníkům, a nikoliv Baxi, avšak že společnost @1 rovněž poskytla Baxi služby zahrnující zejména dodání zboží zákazníkům. Cena placená Baxi představuje protiplnění za poskytování této služby a Baxi měla tedy právo zacházet s celou DPH fakturovanou společností @1 jako s daní placenou na vstupu.

27 Commissioners se obrátil na Court of Appeal (England & Wales), který rozhodl, že Baxi má nárok na vrácení DPH z celé své platby společnosti @1. Podle něj je třeba mít za to, že Baxi uskutečnila celou platbu výměnou za službu, která jí byla poskytnuta společností @1 a která zčásti spočívala v dodání zboží zákazníkům, čímž se propagovala společnost Baxi, zajistila věrnost zákazníků a byly splněny povinnosti této společnosti vůči zákazníkům na základě věrnostního programu.

28 Commissioners podal kasační opravný prostředek k House of Lords, který dospěl k závěru, že k rozhodnutí o sporu, jenž mu byl předložen, je nezbytné rozhodnutí Soudního dvora o výkladu směrnice 2006/112, dříve šesté směrnice.

29 Za těchto podmínek se House of Lords rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„V případě, kdy

a) osoba povinná k dani řídí program propagace svých činností, který je provozován reklamní a marketingovou společností, v jehož rámci jsou zákazníkům osoby povinné k dani vydávány ‚body' v souvislosti s koupí zboží těmito zákazníky od této osoby;

b) zákazníci vyměňují své body bezplatně za bonusové dárky reklamní a marketingové společnosti;

c) osoba povinná k dani se s uvedenou společností dohodla, že jí bude hradit maloobchodní prodejní cenu bonusových dárků.

1) Jak mají být vykládány články 14, 24, 73 a 168 směrnice 2006/112 […] (dříve články 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 17 odst. 2 [v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1] [šesté směrnice]), pokud jde o platby osoby povinné k dani druhé společnosti?

2) Musí být tato ustanovení vykládána zejména v tom smyslu, že platby osoby povinné k dani druhé společnosti jsou považovány:

a) výlučně za protiplnění za poskytování služeb druhou společností osobě povinné k dani;

b) výlučně za protiplnění třetí osoby za dodání zboží druhou společností zákazníkům;

c) za protiplnění, a to částečně za poskytování služeb druhou společností osobě povinné k dani a částečně za dodání zboží druhou společností zákazníkům; nebo

d) za protiplnění jednak za poskytování reklamních a marketingových služeb a jednak za dodání bonusových dárků druhou společností této osobě povinné k dani?

3) V případě, že odpověď na druhou otázku zní, že takové platby je třeba považovat částečně za protiplnění za poskytování služeb druhou společností osobě povinné k dani a částečně za protiplnění poskytované osobou povinnou k dani jakožto třetí osobou druhé společnosti v souvislosti s dodáním zboží druhou společností zákazníkům, jaká kritéria stanoví právo Společenství k určení toho, jak se má taková platba rozdělit mezi tato dvě plnění?“

30 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 11. března 2009 byly věci C-53/09 a C-55/09 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

Úvodní poznámky

31 Vzhledem k tomu, že vnitrostátní soud odkazuje v předkládacích rozhodnutích jak na šestou směrnici, tak na směrnici 2006/112, je třeba uvést, že posledně uvedená směrnice byla přijata dne 28. listopadu 2006 a vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, tedy až poté, co nastaly skutečnosti v původním řízení. Je tedy třeba odpovědět na položené otázky pouze na základě šesté směrnice.

32 Je třeba rovněž konstatovat, pokud jde o věc C-53/09, že otázky položené předkládajícím soudem ani diskuse před Soudním dvorem se netýkaly vztahů mezi sponzory a provozovatelem věrnostního programu, tedy LMUK. V důsledku toho se posouzení Soudního dvora omezí na takové otázky, které položil předkládající soud.

K předběžným otázkám

33 Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda v rámci takového zákaznického věrnostního programu, jaký je dotčen ve věcech v původním řízení:

– musí být platby, které poskytuje provozovatel dotčeného programu dodavatelům, kteří dodávají bonusové dárky zákazníkům, považovány ve věci C-53/09 za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží těmto zákazníkům nebo případně za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné těmito dodavateli ve prospěch uvedených zákazníků nebo za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné uvedenými dodavateli ve prospěch provozovatele tohoto programu, a

– platby, které poskytuje sponzor provozovateli dotčeného programu, který dodává bonusové dárky zákazníkům, musí být ve věci C-55/09 považovány za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží uskutečněnou provozovatelem tohoto programu těmto zákazníkům nebo za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné tímto provozovatelem ve prospěch tohoto sponzora.

Vyjádření předložená Soudnímu dvoru

34 V rámci věci C-53/09 LMUK uvádí, že platby, které poskytovala dodavatelům, představují protiplnění za služby, které jí dodavatelé poskytli. Uvedené služby spočívají v různých smluvních plněních, zahrnujících souhlas dodavatelů s dodáním zboží nebo služeb zákazníkům za sníženou cenu nebo bezplatně.

35 V rámci věci C-55/09 Baxi tvrdí, že platby, které poskytovala společnosti @1, jsou protiplněním za služby, které jí tato společnost poskytla. Jedná se o různé reklamní služby, mezi něž patří dodávky bonusových dárků zákazníkům, jakož i poskytování informací o zákaznících společnosti Baxi.

36 Podle vlády Spojeného království a Řecké vlády, jakož i Evropské Komise musí být platby poskytované ve věci C-53/09 LMUK dodavatelům považovány za protiplnění placené třetí osobou, a sice LMUK, za dodání zboží dodavateli zákazníkům nebo, podle druhu bonusového dárku, za poskytování služeb těmito dodavateli ve prospěch těchto zákazníků.

37 Ve věci C-55/09 mají uvedené vlády a Komise za to, že platby poskytované Baxi společnosti @1 musí být považovány za protiplnění placené třetí osobou, a sice Baxi, za dodání zboží společností @1 zákazníkům. Nicméně vláda Spojeného království a Komise shodně uznávají, že část plateb, které Baxi zaplatila společnosti @1, a sice rozdíl mezi maloobchodní prodejní cenou bonusových dárků placenou Baxi společnosti @1 a kupní cenou, za kterou společnost @1 nabývá bonusové dárky, představuje protiplnění za služby, která tato společnost poskytuje Baxi.

Odpověď Soudního dvora

38 Je třeba připomenout, že společný systém DPH spočívá v tom, že se na zboží a služby uplatňuje až do stupně maloobchodu všeobecná daň ze spotřeby přímo úměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním

a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen (viz zejména rozsudek ze dne 3. října 2006, Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373, bod 21).

39 Je rovněž třeba připomenout, že základním kritériem pro použití společného systému DPH je zohlednění hospodářské reality (viz jednak pokud jde o pojem sídlo hospodářské činnosti ve věci DPH rozsudky ze dne 20. února 1997, DFDS C-260/95, Recueil s. I-1005, bod 23, a ze dne 28. června 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Sb. rozh. s. I-5655, bod 43, jakož i krom toho, pokud jde o určení osoby, které je určena dodávka zboží, obdobně, rozsudek ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil s. I-1317, body 35 a 36).

40 S ohledem na tyto úvahy je třeba za účelem odpovědi na položené otázky zaprvé určit povahu operací, které se uskutečnily v rámci věrnostních programů dotčených ve věcech v původním řízení.

41 Z předkládacích rozhodnutí vyplývá, že dotčené věrnostní programy byly uzavřeny, aby motivovaly zákazníky k nákupům u určitých obchodníků. Za tímto účelem poskytují LMUK ve věci C-53/09 a společnost @1 ve věci C-55/09 určitý počet služeb spojený s provozováním těchto programů.

42 Hospodářská realita je nicméně taková, že v rámci těchto programů jsou bonusové dárky – které mohou být tvořeny jak zbožím, tak poskytováním služeb, jak je tomu ve věci C-53/09 – dodávány dodavateli zákazníkům.

43 Aby se určilo, zda tato transakce, spočívající v dodávání bonusových dárků, podléhá DPH, je třeba ověřit, zda představuje podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

44 Článek 5 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že dodání zboží se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

45 Ze znění tohoto ustanovení vyplývá, že pojem dodání zboží se nevztahuje na převod vlastnictví ve formách upravených použitelným vnitrostátním právem, ale že zahrnuje jakýkoli převod hmotného majetku smluvní stranou, která druhou smluvní stranu oprávní, aby s ním nakládala, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (viz rozsudek ze dne 8. února 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, s. I-285, bod 7 a výše uvedený rozsudek Auto Lease Holland, bod 32).

46 Článek 6 odst. 1 šesté směrnice definuje pojem poskytování služeb jako jakékoliv plnění, které není dodáním zboží.

47 Z předkládacího rozhodnutí ve věci C-53/09 vyplývá, že LMUK uzavírá smlouvy s dodavateli, na základě kterých, pokud tito dodávají bonusové dárky zákazníkům výměnou za body, jim LMUK vyplácí hodnotu dohodnutou za tyto body. Na základě smlouvy uzavřené LMUK s každým dodavatelem tak tito obdrží, za podmínky, že dodají zákazníkům bonusové dárky, které mohou být ve formě nejen hmotného

majetku, ale i služeb, od LMUK platbu. Jen tak totiž mohou získat body, za které jím následně LMUK poskytne platbu.

48 Z předkládacího rozhodnutí ve věci C-55/09 rovněž vyplývá, že se společnost @1 zásobuje bonusovými dárky a že zásoby těchto dárků jsou jejím vlastnictvím. V důsledku toho má společnost @1 nejen právo převést bonusové dárky zákazníkům, jako by byla jejich vlastníkem, ale ve skutečnosti je jejich vlastníkem. Z předkládacího rozhodnutí rovněž vyplývá, že společnost @1 distribuuje bonusové dárky zákazníkům.

49 Je tak třeba konstatovat, že ve věcech v původním řízení dodavatelé dodali zákazníkům zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice a ve věci C-53/09 jim rovněž poskytli služby ve smyslu čl. 6 odst. 1 uvedené směrnice.

50 Zadruhé je třeba ověřit, zda byla tato plnění uskutečněna za protiplnění.

51 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služeb „za protiplnění" ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice předpokládá existenci přímé souvislosti mezi dodaným zbožím nebo poskytnutou službou a získanou protihodnotou (viz zejména ve věci poskytování služeb rozsudek ze dne 8. března 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, s. 1443, bod 12).

52 Při zjišťování toho, zda existuje protiplnění a pokud tomu tak je, zda mezi tímto protiplněním a dodaným zbožím nebo poskytnutou službou existuje souvislost, je třeba zohlednit, že výše ceny, kterou zákazníci platí sponzorům za zboží nebo služby ve

věci C-53/09 a Baxi za zboží ve věci C-55/09 je stejná, ať už se zákazníci účastní věrnostních programů, nebo nikoli.

53 V této souvislosti je třeba připomenout, že v rámci věrnostního programu, na základě kterého ropná společnost převedla zboží kupujícím benzínu výměnou za body, které tito kupující v závislosti na množství koupeného benzínu obdrželi při zaplacení maloobchodní ceny na benzínové pumpě, měl Soudní dvůr za to, že ropná společnost nemohla platně tvrdit, že cena placená kupujícími benzínu zahrnuje ve skutečnosti část představovanou hodnotou bodů nebo zboží vyměněného za tyto body, protože kupující benzínu, ať už si vezme či nevezme body, musel zaplatit stejnou maloobchodní cenu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. dubna 1999, Kuwait Petroleum C-48/97, Recueil s. I-2323, bod 31).

54 Soudní dvůr totiž konstatoval, že prodej benzínu vedoucí k přidělení bodů zákazníkům a předání zboží výměnou za tyto body představují dvě různé operace (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Kuwait Petroleum, bod 28).

55 Z toho tedy vyplývá, že ve věcech v původním řízení představuje jednak prodej zboží a poskytování služeb vedoucí k přidělení bodů zákazníkům a jednak předání bonusových dárků výměnou za tyto body dvě různé operace.

56 Nicméně, jak uvedlo Spojené království, šestá směrnice při dodání zboží nebo poskytování služeb za „protiplnění“ ve smyslu jejího čl. 2 bodu 1 nevyžaduje, aby protiplnění tohoto dodání nebo poskytnutí služeb bylo obdrženo přímo od jeho příjemce.

Článek 11 část A odst. 1 písm. a) této směrnice totiž stanoví, že protiplnění může být obdrženo od třetí osoby.

57 V tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí ve věci C-53/09 vyplývá, že výměna bodů zákazníky u dodavatelů vede k platbě LMUK těmto dodavatelům. Tato platba se skládá ze servisních poplatků, které představují pevnou částku stanovenou za každý bod vyměněný za část ceny nebo celou cenu bonusového dárku. V této souvislosti je třeba konstatovat, jak tvrdí vláda Spojeného království, že tato platba odpovídá protiplnění za dodání bonusových dárků.

58 Ve věci C-55/09 vyplývá rovněž z předkládacího rozhodnutí, že bonusové dárky jsou fakturovány společností @1 společnosti Baxi za maloobchodní prodejní cenu zvýšenou o poštovné v okamžiku objednávky, kdy je vlastnictví převedeno a uskutečněna výměna za body. Po odpočtu ziskového rozpětí společnosti @1 spočívajícího v rozdílu mezi maloobchodní prodejní cenou bonusového dárku a kupní cenou, za kterou si společnost @1 tyto dárky opatřuje, tak představuje platba Baxi společnosti @1 protiplnění za dodání těchto dárků.

59 Ve věci C-55/09 Baxi nicméně uvádí, že protiplnění za platbu neodpovídá dodání zboží, ale reklamní službě, v rámci které je dodání bonusových dárků zákazníkům zahrnuto mezi jinými službami.

60 V tomto ohledu vyplývá z judikatury Soudního dvora, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení jednak toho, zda se jedná o dvě

nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění, a jednak toho, zda v posledně uvedeném případě musí být toto jediné plnění kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytnutí služeb (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 21 a citovaná judikatura).

61 Z předkládacího rozhodnutí ve věci C-55/09 vyplývá, že platby poskytnuté Baxi společnosti @1 odpovídají částce maloobchodní prodejní ceny bonusových dárků zvýšené o balné a poštovné a že tak společnost @1 dosáhne ziskového rozpětí tvořeného rozdílem mezi maloobchodní prodejní cenou bonusových dárků a kupní cenou, za kterou si tato společnost tyto dárky opatřuje.

62 Taková platba, jaká je dotčená v původním řízení ve věci C-55/09, tak může být, jak to krom toho připouští jak vláda Spojeného království, tak Komise, rozdělena na dvě části a každá z těchto částí odpovídá odlišnému plnění.

63 Podle toho představuje kupní cena protiplnění za dodání bonusových dárků zákazníkům, zatímco rozdíl mezi maloobchodní prodejní cenou placenou Baxi a kupní cenou placenou společností @1 za obstarání bonusových dárků, a sice ziskové rozpětí, představuje protiplnění za služby, které společnost @1 poskytuje Baxi.

64 Naopak v rámci věci C-53/09 tvrdila LMUK ve svých písemných a ústních vyjádřeních, že platby, které platí dodavatelům, nejsou protiplněním za dvě nebo více rozdílná plnění. Je nicméně věcí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda tomu tak je.

65 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět, že v rámci takového zákaznického věrnostního programu, jaký je dotčen ve věcech v původním řízení, musí být články 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 šesté směrnice vykládány v tom smyslu, že:

– platby, které poskytuje provozovatel dotčeného programu dodavatelům, kteří dodávají bonusové dárky zákazníkům, musí být považovány ve věci C-53/09 za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží těmto zákazníkům nebo případně za poskytování služeb těmto zákazníkům. Je nicméně věcí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda tyto platby zahrnují rovněž protiplnění za poskytování služeb odpovídající odlišnému plnění, a

– platby, které poskytuje sponzor provozovateli dotčeného programu, který dodává bonusové dárky zákazníkům, musí být ve věci C-55/09 považovány částečně za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží těmto zákazníkům a částečně za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné provozovatelem tohoto programu ve prospěch tohoto sponzora.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

V rámci takového zákaznického věrnostního programu, jaký je dotčen ve věcech v původním řízení, musí být články 5, 6, čl. 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 17 odst. 2 v jeho znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 1 šesté 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, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, vykládány v tom smyslu, že:

– **platby, které poskytuje provozovatel dotčeného programu dodavatelům, kteří dodávají bonusové dárky zákazníkům, musí být považovány ve věci C-53/09 za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží těmto zákazníkům nebo případně za poskytování služeb těmto zákazníkům. Je nicméně věcí předkládajícího soudu, aby ověřil, zda tyto platby zahrnují rovněž protiplnění za poskytování služeb odpovídající odlišnému plnění, a**

– **platby, které poskytuje sponzor provozovateli dotčeného programu, který dodává bonusové dárky zákazníkům, musí být ve věci C-55/09 považovány částečně za protiplnění placené třetí osobou za dodávku zboží těmto zákazníkům a částečně za protiplnění za poskytování služeb uskutečněné provozovatelem tohoto programu ve prospěch tohoto sponzora.**

Podpisy.