ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

zo 7. októbra 2010 *

V spojených veciach C-53/09 a C-55/09,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podané rozhodnutiami House of Lords (Spojené kráľovstvo) z 15. decembra 2008 a doručené Súdnemu dvoru 6. a 9. februára 2009, ktoré súvisia s konaniami:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

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

Baxi Group Ltd (C-55/09),

* Jazyk konania: angličtina.

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory J. N. Cunha Rodrigues, sudcovia A. Arabadjiev, A. Rosas (spravodajca), U. Lõhmus a P. Lindh,

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 21. januára 2010,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Loyalty Management UK Ltd, v zastúpení: G. Sinfield, solicitor, a D. Milne, QC,

— Baxi Group Ltd, v zastúpení: B. Cooper, solicitor, a D. Scorey, barrister,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: L. Seeboruth a S. Hathaway, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

— grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, I. Bakopoulos a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článkov 5 a 6, článku 11 A ods. 1 písm. a), ako aj článku 17 ods. 2 v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov, jednak medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „Commissioners“) a Loyalty Management UK Ltd (ďalej len „LMUK“) (vec C-53/09) a jednak medzi Commissioners a Baxi Group Ltd (ďalej len „Baxi“) (vec C-55/09) vo veci zaradenia na účely výpočtu

dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) protihodnôt za platby, ktoré poskytli tak prevádzkovatelia vernostného programu poskytovateľom, ktorí dodávajú klientom bonusové produkty, ako aj obchodníci prevádzkovateľovi vernostných programov, ktorý tieto produkty odovzdáva.

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice DPH podlieha dodávka tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou konajúcou ako takou.

4 Podľa článku 5 tejto smernice:

„1. Pojem ‚dodávka tovarov‘ predstavuje prevod práva nakladať s hmotným majetok na iného majiteľa [nakladať s hmotným majetkom ako vlastník – *neoficiálny preklad*].

…

6. Aplikácia [Použitie – *neoficiálny preklad*] tovaru predstavujúceho časť podnikateľských aktív zdaniteľnej osoby touto osobou na účely jej osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] alebo na účely osobného využitia [použitia – *neoficiálny preklad*] jej zamestnancov, bezplatné poskytnutie tohto tovaru k dispozícii [bezodplatné poskytnutie – *neoficiálny preklad*] alebo jeho aplikácia [použitie – *neoficiálny preklad*] na účely iné ako podnikateľské, kde daň z pridanej hodnoty za príslušný tovar alebo za jeho súčasti [časti – *neoficiálny preklad*] bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa bude považovať za poskytnutie tovaru za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*]. Avšak aplikácia [použitie – *neoficiálny preklad*] tohto tovaru na poskytovanie vzoriek alebo darov nízkej hodnoty pre obchodné účely zdaniteľnej osoby sa za poskytnutie tovaru za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] považovať nebude."

5 Článok 6 tejto smernice stanovuje:

„1. Pojem ‚poskytovanie služieb' predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5.

…

2. Za poskytovanie služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] sa bude považovať:

…

bezplatné [bezodplatné – *neoficiálny preklad*] poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou pre jej vlastné osobné použitie alebo pre použitie jej zamestnancami alebo na účely iné ako sú jej podnikateľské účely.

…"

6 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje:

„A. Na území štátu

1. Zdaniteľným základom je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb“.

7 Z článku 17 ods. 2 v jeho znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 tejto smernice vyplýva:

„Pokiaľ sa týka tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií [plnení – *neoficiálny preklad*], zdaniteľná osoba musí byť oprávnená aby odpočítala daň [z dane – *neoficiálny preklad*], ktorú je povinná zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou zdaniteľnou osobou [DPH splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré jej dodala alebo má dodať iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

b) [DPH], splatnú alebo zaplatenú s ohľadom na dovezený tovar v rámci územia krajiny;

c) [DPH], splatnú podľa článkov 5 (7) a), 6 (3), a 28a (6).“

8 Články 14, 16, 24, 26, 73, 74 a 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) v podstate preberajú znenie článkov 5 a 6, článku 11 A ods. 1 písm. a), ako aj článku 17 ods. 2 v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 šiestej smernice.

Vnútroštátne právo

9 Zo spisu, ktorý Súdnemu dvoru predložil vnútroštátny súd, vyplýva, že relevantné ustanovenia vnútroštátneho práva sú články 2, 5, 19, 24, 25 a 26 zákona o DPH z roku 1994 (Value Added Tax Act 1994), ako aj príloha 4 ods. 1 až 5 a príloha 6 ods. 6 k tomuto zákonu. Tieto ustanovenia preberajú príslušné články šiestej smernice.

Spory vo veci samej a prejudiciálne otázky

Vec C-53/09

10 Spoločnosť LMUK prevádzkuje vernostný program pre klientov. V rámci tohto programu klienti získavajú body, ktoré môžu vymeniť za bonusové produkty v podobe tovarov alebo služieb, ak nakupujú veľké množstvo tovaru od maloobchodníkov zapojených do uvedeného programu. Na tomto programe sa spolupodieľajú štyri subjekty, konkrétne sponzori, v tomto prípade maloobchodníci, ktorí sa snažia motivovať klientov k ďalším nákupom, klienti, prevádzkovateľ dotknutého programu, t. j. LMUK, a poskytovatelia prémie, t. j. spoločnosti odovzdávajúce klientom bonusové produkty výmenou za body.

11 Za každý nákup sponzori prirátajú klientom body podľa sumy ich nákupu. Keď klient nazbiera dostatočný počet bodov, môže tieto body vymeniť za bonusový produkt buď bezplatne, alebo doplatiť zníženú cenu. Bonusové tovary odovzdávajú poskytovatelia prémie.

12 V rámci tohto systému sponzori vyplatia spoločnosti LMUK určitú sumu za každý pridelený bod. Platia aj ročný poplatok za marketing, rozvoj a podporu daného programu. Poskytovatelia prémie dostanú od LMUK za každý vymenený bod určitú sumu, ktorá sa nazýva „servisný poplatok".

13 Poskytovatelia prémie vystavia LMUK faktúru za tento servisný poplatok zahŕňajúcu DPH. Keď sa spoločnosť LMUK snažila odpočítať si DPH zaplatenú na vstupe, úrad

Commissioners rozhodol, že ide o daň zo servisného poplatku, ktorý je platbou za služby dodané poskytovateľmi prémie, nie spoločnosti LMUK, ale klientom, napriek tomu, že tieto služby sú úplne alebo čiastočne hradené spoločnosťou LMUK. Úrad Commissioners teda rozhodol, že daný servisný poplatok je protiplnením tretej osoby za poskytnutie bonusových produktov klientom, pričom LMUK teda nemá právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe z uvedeného servisného poplatku.

14 LMUK podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na VAT and Duties Tribunal. Uvedený súd rozhodol, že dodávky tovarov, ktoré vykonali poskytovatelia prémie klientom na výmenu za body, treba považovať za poskytovanie služieb v prospech spoločnosti LMUK.

15 Úrad Commissioners podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na High Court of Justice (England & Wales). Daný súd zrušil rozsudok VAT and Duties Tribunal a rozhodol, že poskytovatelia prémie dodávali klientom bonusové produkty, a teda dotknutý servisný poplatok je protiplnením tretej osoby, v tomto prípade LMUK, za uvedenú službu. Úrad Commissioners navyše pred High Court of Justice (England & Wales) uviedol „subsidiárne tvrdenie", podľa ktorého tým, že odmenami bol tovar, a keďže poskytovatelia prémie dodali tento tovar spoločnosti LMUK, znamená to, že tejto spoločnosti vznikla daňová povinnosť v zmysle článku 5 ods. 6 šiestej smernice zaplatiť daň za predpokladané ďalšie dodanie takého tovaru klientom. High Court of Justice (England & Wales) rozhodol o subsidiárnom tvrdení v prospech Commissioners.

16 Spoločnosť LMUK sa odvolala na Court of Appeal (England & Wales), ktorý zrušil rozsudok High Court of Justice (England & Wales). Court of Appeal rozhodol, že LMUK zaplatila servisný poplatok poskytovateľom prémie ako protiplnenie za služby,

ktoré jej títo poskytovatelia prémie poskytli. Z toho dôvodu bola LMUK oprávnená vykonať odpočet DPH zaťažujúcej servisný poplatok.

17 Počas konania o dovolaní, ktoré podal úrad Commissioners, House of Lords dospel k záveru, že na rozhodnutie v prejednávanom spore je potrebné rozhodnutie Súdneho dvora o výklade smernice 2006/112, predtým šiestej smernice.

18 Za týchto okolností House of Lords rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Ak zdaniteľná osoba (ďalej len ‚organizátor') vykonáva činnosť spočívajúcu v organizovaní vernostného programu prémií pre klientov… pre viacerých účastníkov, v rámci ktorého sú uzatvorené rozličné dohody, a to:

a) dohody s rôznymi spoločnosťami nazývanými ‚sponzori', podľa ktorých sponzori pridelia svojim klientom… ‚body' pri kúpe tovarov alebo pri využití služieb sponzorov a sponzori zaplatia organizátorovi;

b) dohody s [klientmi], v ktorých je okrem iného stanovené, že klienti pri kúpe tovarov a/alebo využití služieb sponzorov získajú body, ktoré môžu vymeniť za tovary a/alebo služby, a

c) dohody s rôznymi spoločnosťami (ďalej len ‚poskytovatelia prémie'), podľa ktorých poskytovatelia prémie okrem iného vyhlásia, že súhlasia s tým, aby boli [klientom] dodané tovary a/alebo poskytnuté služby za nižšiu ako bežnú cenu alebo bezplatne, ak [klient] vymení body, a organizátor ako protiplnenie zaplatí

‚servisný poplatok', ktorý sa vypočíta podľa počtu bodov, ktoré boli u poskytovateľa prémie vymenené za príslušné obdobie.

1. Ako sa majú vykladať články 14, 24 a 73 smernice 2006/112… (predtým články 5, 6 a článok 11 A ods. 1 písm. a) [šiestej smernice]), ak organizátor uskutoční platby v prospech poskytovateľov prémie?

2. Majú sa tieto ustanovenia vykladať najmä tak, že uvedené platby organizátora poskytovateľom prémie sú:

   a) iba protiplnením za poskytnutie služieb poskytovateľmi prémie organizátorovi, alebo

   b) iba protiplnením za dodanie tovarov a/alebo poskytnutie služieb poskytovateľmi prémie [klientom], alebo

   c) čiastočne protiplnením za poskytnutie služieb poskytovateľmi prémie organizátorovi a čiastočne protiplnením za dodanie tovarov a/alebo poskytnutie služieb poskytovateľmi prémie [klientom]?

3. Ak správnou odpoveďou na druhú otázku je odpoveď pod písmenom c), a teda servisný poplatok je protiplnením za dvojaké plnenie poskytovateľov, jedno v prospech organizátora a druhé v prospech [klientov], aké sú podľa práva Spoločenstva

kritériá pre určenie, ako má byť poplatok, akým je servisný poplatok, rozdelený medzi tieto dve plnenia?“

Vec C-55/09

19 Spoločnosť Baxi je súčasťou skupiny spoločností, ktoré vyrábajú kotle a podobné výrobky slúžiace na vykurovanie. Táto skupina spoločností zaviedla vernostný program pre svojich klientov, v tomto prípade inštalatérov kotlov, ktorý ich má motivovať k nákupu jej výrobkov. V zmysle pojmov uvedených v bode 10 tohto rozsudku Baxi vystupuje v tomto programe ako sponzor.

20 Klienti zapojení do tohto programu získavajú body, ktoré môžu vymeniť za bonusové produkty, ktoré tvoria tovary alebo služby, ak nakupujú výrobky od spoločnosti Baxi. Treba však uviesť, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že spor vo veci samej sa týka len bonusových produktov vo forme tovaru.

21 Baxi zverila správu dotknutého vernostného programu spoločnosti @1 Ltd (ďalej len „spoločnosť @1“). Podľa všeobecných podmienok tohto programu klienti vstupujú do zmluvného vzťahu so spoločnosťou Baxi.

22 Správa dotknutého vernostného programu spoločnosťou @1 predstavuje predovšetkým marketing tohto programu u klientov prostredníctvom katalógov a internetu, spracovanie prihlášok a správu účtov klientov, výber, kúpu a dodávku bonusových produktov, ako aj poskytovanie klientom telefónnej asistenčnej linky.

23 Dôležitý rozdiel medzi týmto programom a tým vo veci C-53/09 spočíva teda v tom, že @1 vyberá a kupuje bonusové produkty a dodáva ich klientom. Uvedená spoločnosť tak koná ako prevádzkovateľ vernostného programu pre klientov a zároveň ako poskytovateľ. Bonusové produkty sú dodávané len v rámci výmeny za body. Bonusový produkt nie je možné získať prostredníctvom jeho kúpy za zníženú cenu. Baxi platí spoločnosti @1 maloobchodné ceny za bonusové produkty, ako aj nahrádza niektoré náklady spojené s osobitnými službami.

24 Baxi si chcela odpočítať DPH zo súm, ktoré zaplatila spoločnosti @1. Úrad Commissioners sa domnieval, že suma maloobchodnej kúpnej ceny za výrobky, za ktoré zaplatila spoločnosť Baxi spoločnosti @1 sa skladala z dvoch častí. Jedna časť tejto sumy bola protiplnením za služby poskytnuté spoločnosťou @1 spoločnosti Baxi, za ktoré si mohla odpočítať DPH fakturovanú spoločnosťou @1. Druhá časť predstavovala protiplnenie za dodávky tovaru spoločnosťou @1 v prospech klientov od tretích osôb, za ktoré si spoločnosť Baxi túto daň odpočítať nemohla.

25 Baxi podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na VAT and Duties Tribunal. Tento súd zamietol žalobu spoločnosti Baxi, pričom rozhodol, že spoločnosť @1 dodávala bonusové produkty spoločnosti Baxi, ktorá ich následne dodávala klientom bez protihodnoty. V dôsledku toho si síce Baxi mohla odpočítať DPH zaplatenú na vstupe z dodávky tovaru, ktorý jej bol poskytnutý, bola však povinná zaplatiť DPH vybratú na výstupe za následný prevod tovarov na klientov.

26 Baxi sa proti tomuto rozsudku odvolala na High Court of Justice (England & Wales), ktorý rozhodol, že spoločnosť @1 síce dodala bonusové produkty klientom a nie spoločnosti Baxi, ale @1 poskytla tiež spoločnosti Baxi služby zahŕňajúce predovšetkým dodávku tovaru klientom. Suma zaplatená spoločnosťou Baxi predstavovala protihodnotu za poskytnutie tejto služby, čiže bola oprávnená považovať celú DPH, ktorú jej fakturovala @1, ako daň zaplatenú na vstupe.

27 Úrad Commissioners sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal na Court of Appeal (England & Wales), ktorý rozhodol, že Baxi má právo na vrátenie DPH z celej sumy zaplatenej spoločnosti @1. Tento súd uviedol, že na Baxi treba hľadieť tak, že celá jej platba bola uhradená ako protihodnota za službu, ktorú jej poskytla spoločnosť @1 a ktorá pozostávala čiastočne z dodania tovaru klientom, čím sa propagovala spoločnosť Baxi, motivovali klienti k vernosti a splnili povinnosti spoločnosti Baxi voči klientom, stanovené vernostným programom.

28 Počas konania o dovolaní, ktoré podal úrad Commissioners, House of Lords dospel k záveru, že na rozhodnutie v prejednávanom spore je potrebné rozhodnutie Súdneho dvora o výklade smernice 2006/112, predtým šiestej smernice.

29 Za týchto okolností House of Lords rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Ak

a) zdaniteľná osoba uskutočňuje program na podporu predaja organizovaný reklamnou a marketingovou spoločnosťou, na základe ktorého sa klientom zdaniteľnej osoby vydávajú ‚body' v súvislosti s nákupom tovaru u zdaniteľnej osoby;

b) klienti využívajú body na bezplatné získanie bonusových produktov od reklamnej a marketingovej spoločnosti;

c) zdaniteľná osoba sa s uvedenou spoločnosťou dohodla, že jej za bonusové produkty zaplatí maloobchodnú cenu.

1. Ako sa majú vykladať články 14, 24, 73 a 168 smernice 2006/112… (predtým články 5, 6 a článok 11 A ods. 1 písm. a) a článok 17 ods. 2 [v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1] [šiestej smernice]) pokiaľ ide o platby, ktoré zdaniteľná osoba uhrádza druhej spoločnosti?

2. Majú sa tieto ustanovenia vykladať najmä tak, že uvedené platby zdaniteľnej osoby druhej spoločnosti je potrebné považovať za:

a) výlučne ako protihodnotu za poskytnutie služieb druhou spoločnosťou zdaniteľnej osobe;

b) výlučne ako protihodnotu od tretej strany za dodanie tovaru druhou spoločnosťou klientom;

c) ako protihodnotu čiastočne za poskytnutie služieb druhou spoločnosťou platiteľovi dane a čiastočne za dodanie tovaru druhou spoločnosťou klientom alebo

d) ako protihodnotu tak za poskytnutie reklamných a marketingových služieb, ako aj za odovzdanie tovaru druhou spoločnosťou zdaniteľnej osobe?

3. Ak odpoveď na otázku č. 2 znie, že tieto platby treba chápať čiastočne ako protihodnotu za poskytnutie služieb druhou spoločnosťou zdaniteľnej osobe a čiastočne ako protihodnotu, ktorú poskytuje zdaniteľná osoba ako tretia osoba druhej spoločnosti za tovar, ktorý táto druhá spoločnosť dodá klientom, aké kritériá stanovuje právo Spoločenstva na určenie toho, ako sa má táto platba rozdeliť medzi toto poskytnutie služieb a dodanie tovaru?“

30 Uznesením predsedu Súdneho dvora z 11. marca 2009 boli veci C-53/09 a C-55/09 spojené na účely písomnej časti konania a ústnej časti konania a vyhlásenia rozsudku.

Úvodné poznámky

31 Vnútroštátny súd vo svojich návrhoch na začatie prejudiciálneho konania odkazuje na šiestu smernicu, ako aj na smernicu 2006/112, treba však uviesť, že smernica 2006/112 bola prijatá 28. novembra 2006 a nadobudla účinnosť 1. januára 2007, čo je až po tom, ako došlo ku skutkovým okolnostiam vo veci samej. Na položené otázky teda treba odpovedať len na základe šiestej smernice.

32 Treba tiež konštatovať, že čo sa týka veci C-53/09, otázky položené vnútroštátnym súdom ani vyjadrenia predložené Súdnemu dvoru sa nevzťahovali na vzťahy medzi sponzormi a prevádzkovateľom vernostného programu, t. j. spoločnosťou LMUK. Posúdenie Súdneho dvora sa teda obmedzuje len na otázky, ako boli položené vnútroštátnym súdom.

O prejudiciálnych otázkach

33 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či v rámci vernostného programu pre klientov, akým je ten vo veciach samých:

— treba platby, ktoré vykonal prevádzkovateľ daného programu v prospech poskytovateľov prémie, ktorí dodávajú klientom bonusové produkty, považovať vo veci C-53/09 za protiplnenie tretej osoby za dodávku tovaru daným klientom alebo prípadne poskytovanie služieb poskytovateľov prémie uvedeným klientom, a/alebo za protiplnenie za poskytnutie služieb vykonané týmito poskytovateľmi prémie v prospech prevádzkovateľa daného programu a

— treba platby, ktoré vykonal sponzor v prospech prevádzkovateľa daného programu, ktorý dodáva klientom bonusové produkty, považovať vo veci C-55/09 za protiplnenie tretej osoby za dodávku tovaru vykonanú prevádzkovateľom tohto programu daným klientom alebo prípadne za protiplnenie za poskytovanie služieb vykonané prevádzkovateľom v prospech uvedeného sponzora.

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

34 Vo veci C-53/09 spoločnosť LMUK tvrdí, že platby, ktoré vykonala v prospech poskytovateľov prémie, predstavovali protiplnenie za služby, ktoré jej títo poskytovateľa zabezpečili. Uvedenými službami boli rôzne zmluvné plnenia, zahŕňajúce záväzok poskytovateľov prémie dodať klientom tovar alebo služby bezodplatne alebo za znížený cenu.

35 Vo veci C-55/09 spoločnosť Baxi tvrdí, že platby, ktoré vykonala v prospech spoločnosti @1, predstavovali protiplnenie za služby, ktoré jej táto spoločnosť zabezpečila. Išlo o rôzne reklamné služby, medzi ktorými je dodávka bonusových produktov klientom, ako aj poskytovanie informácií o klientele spoločnosti Baxi.

36 Podľa vlády Spojeného kráľovstva a helénskej vlády, ako aj Európskej komisie platby vykonané vo veci C-53/09 spoločnosťou LMUK v prospech poskytovateľov prémie treba považovať za protiplnenie tretej osoby, konkrétne LMUK, za dodávku tovaru vykonanú poskytovateľmi prémie v prospech klientov a/alebo v závislosti od druhu bonusového produktu za poskytnutie služieb poskytovateľmi prémie v prospech týchto klientov.

37 Pokiaľ ide o vec C-55/09, uvedené vlády a Komisia tvrdia, že platby vykonané spoločnosťou Baxi v prospech spoločnosti @1 treba považovať za protiplnenie tretej osoby, konkrétne Baxi, za dodávky tovaru vykonané spoločnosťou @1 v prospech klientov. Vláda Spojeného kráľovstva a Komisia však zhodne uznávajú, že časť platieb, ktoré Baxi poskytla spoločnosti @1, konkrétne rozdiel medzi maloobchodnou cenou bonusových produktov zaplatenou spoločnosťou Baxi spoločnosti @1 a nákupnou cenou, za ktorú @1 nadobúdala bonusové produkty, predstavuje protihodnotu za služby, ktoré táto spoločnosť poskytuje spoločnosti Baxi.

Odpoveď Súdneho dvora

38 Treba pripomenúť, že zásada spoločného systému DPH spočíva v tom, že na tovary a služby sa až do štádia maloobchodu uplatňuje všeobecná daň zo spotreby, ktorá je priamo úmerná cene tovarov a služieb bez ohľadu na počet plnení, ku ktorým došlo

vo výrobnom a distribučnom procese pred štádiom zdanenia (pozri najmä rozsudok z 3. októbra 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 21).

39 V tejto súvislosti treba tiež pripomenúť, že zohľadnenie hospodárskej reality predstavuje základné kritérium pre aplikáciu spoločného režimu DPH (pozri jednak, čo sa týka pojmu sídlo hospodárskej činnosti v oblasti DPH, rozsudky z 20. februára 1997, DFDS, C-260/95, Zb. s. I-1005, bod 23, a z 28. júna 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Zb. s. I-5655, bod 43, a jednak, čo sa týka stanovenia osoby, ktorej je dodávka tovaru určená, analogicky rozsudok zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Zb. s. I-1317, body 35 a 36).

40 Vzhľadom na tieto úvahy treba na to, aby bolo možné odpovedať na položené otázky, najskôr určiť povahu plnení vykonaných v rámci vernostných programov, o ktoré ide vo veci samej.

41 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že dotknuté vernostné programy boli vytvorené na to, aby podnecovali klientov k nákupom u určitých predajcov. Na tieto účely spoločnosť LMUK vo veci C-53/09 a spoločnosť @1 vo veci C-55/09 poskytovali určité služby spojené so správou týchto programov.

42 Hospodárska realita však spočíva v tom, že v rámci uvedených programov bonusové produkty, ktoré môžu byť tvorené tovarmi, ako aj poskytnutím služieb ako vo veci C-53/09, dodávali poskytovatelia prémie klientom.

43 Na to, aby bolo možné stanoviť, či toto plnenie spočívajúce v dodávke bonusových produktov podlieha DPH, treba overiť, či predstavuje v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice dodávku tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou.

44 Článok 5 ods. 1 šiestej smernice stanovuje, že za dodávku tovarov treba považovať prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.

45 Zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že pojem dodávka tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi uvádzanými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá splnomocní druhú stranu fakticky s ním disponovať, akoby bola vlastníkom tohto majetku (pozri rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. I-285, bod 7, a Auto Lease Holland, už citovaný, bod 32).

46 Článok 6 ods. 1 šiestej smernice definuje pojem poskytovanie služieb ako každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru.

47 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vo veci C-53/09 vyplýva, že LMUK uzavrela s poskytovateľmi prémie zmluvy, že ak poskytnú klientom bonusové produkty na výmenu za body, LMUK im vyplatí za tieto body dohodnutú peňažnú sumu. Podľa zmluvy uzavretej medzi LMUK a každým z poskytovateľov prémie, spoločnosť LMUK zaplatí poskytovateľom prémie platby iba pod podmienkou, že títo poskytovatelia prémie dodajú klientom bonusové produkty, ktoré môžu mať podobu nielen hmotného

tovaru, ale aj služieb. Len takto môžu totiž poskytovatelia prémie získať body, ktoré môžu byť následne preplatené spoločnosťou LMUK.

48 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vo veci C-55/09 tiež vyplýva, že spoločnosť @1 sa zásobuje bonusovými produktmi a že sklad týchto bonusových produktov je jej vlastníctvom. V dôsledku toho spoločnosť @1 má právo nielen previesť bonusové produkty na klientov, akoby bola ich vlastníkom, ale v skutočnosti je ich vlastníkom. V rozhodnutí vnútroštátneho súdu je tiež uvedené, že spoločnosť @1 odovzdáva klientom bonusové produkty.

49 Treba teda konštatovať, že v konaniach vo veciach samých poskytovatelia prémie dodali klientom tovary v zmysle článku 5 ods. 1 šiestej smernice a vo veci C-53/09 im tiež poskytli služby v zmysle článku 6 ods. 1 danej smernice.

50 Po druhé treba overiť, či tieto plnenia boli vykonané za protihodnotu.

51 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že dodávka tovaru alebo poskytovanie služieb „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 bodu 1 šiestej smernice predpokladá existenciu priamej súvislosti medzi dodávkou tovaru alebo poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (pozri najmä v oblasti poskytovania služieb rozsudok z 8. marca 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Zb. s. 1443, bod 12).

52 V rámci zisťovania toho, či existuje protihodnota a či existuje príčinná súvislosť medzi touto protihodnotou a dodávkou tovaru alebo poskytnutím služby, treba uviesť, že suma, ktorú klienti platia sponzorom za tovar alebo služby vo veci C-53/09

a spoločnosti Baxi za tovar vo veci C-55/09, je rovnaká bez ohľadu na to, či sa títo klienti zapájajú do vernostného programu.

53 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci vernostného programu, v ktorom ropná spoločnosť prevádzala tovar na kupujúcich benzínu za body, ktoré títo kupujúci získavali podľa množstva kúpeného benzínu pri zaplatení jeho maloobchodnej ceny na pumpe, Súdny dvor rozhodol, že ropná spoločnosť nemôže tvrdiť, že cena, ktorú kupujúci benzínu zaplatili, obsahovala v skutočnosti určitú časť, ktorá zodpovedala hodnote bodov alebo tovarov vymenených za tieto body, pretože kupujúci benzínu, či už zbiera tieto body alebo nezbiera, musí vždy zaplatiť rovnakú maloobchodnú cenu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. apríla 1999, Kuwait Petroleum C-48/97, Zb. s. I-2323, bod 31).

54 Súdny dvor totiž konštatoval, že na jednej strane predaj benzínu, na základe ktorého sa klientom prideľovali body, a na druhej strane prevod tovarov na výmenu za body, predstavovali dve samostatné plnenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Kuwait Petroleum, už citovaný, bod 28).

55 Z uvedeného vyplýva, že vo veciach samých na jednej strane predaj tovaru a poskytovanie služieb, na základe ktorých sa prideľujú klientom body, a na druhej strane prevod bonusových produktov na výmenu za tieto body predstavujú dve samostatné plnenia.

56 Ako však uvádza vláda Spojeného kráľovstva, podľa šiestej smernice sa nevyžaduje, aby sa protihodnota dodávky tovaru alebo poskytnutie služieb získala priamo od osoby, ktorej je daná dodávka určená na to, aby táto dodávka alebo toto poskytovanie bolo vykonané „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 ods. 1 tejto smernice.

Článok 11 A ods. 1 písm. a) uvedenej smernice totiž stanovuje, že protiplnenie je možné získať aj od tretej osoby.

57 V tejto súvislosti z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vo veci C-53/09 vyplýva, že spoločnosť LMUK platí poskytovateľom prémie za to, že vymieňajú klientom body. Táto platba sa vypočíta ako súčet poplatkov, ktoré sú tvorené pevnou sumou za každý bod vymenený za časť ceny alebo za celú cenu bonusového produktu. V tomto kontexte treba konštatovať, ako navrhuje aj vláda Spojeného kráľovstva, že tieto platby predstavujú protiplnenie za dodávku bonusových produktov.

58 Vo veci C-55/09 z rozhodnutia vnútroštátneho súdu tiež vyplýva, že spoločnosť @1 fakturuje spoločnosti Baxi za bonusové produkty maloobchodnú cenu zvýšenú o poštovné vzťahujúce sa na miesto dodávky, v ktorom dôjde k prevodu vlastníctva a výmene bodov. Po odpočítaní ziskového rozpätia spoločnosti @1 spočívajúcom v rozdiele medzi maloobchodnou cenou bonusových produktov a cenou, za ktorú spoločnosť @1 nadobúda tieto produkty, platba spoločnosťou Baxi spoločnosti @1 teda predstavuje protiplnenie za dodávku uvedených produktov.

59 Vo veci C-55/09 však Baxi tvrdí, že protiplnením za platbu nie je dodávka tovaru, ale zložité reklamné služby, v rámci ktorých dodávka bonusových produktov klientom je len jednou z viacerých služieb.

60 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že ak súbor prvkov a úkonov tvorí jedno plnenie s cieľom určiť, či tak ide o prípad dvoch alebo viacerých odlišných plnení alebo jedného plnenia, ako aj, či v prípade jedného plnenia má byť toto plnenie

považované za dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb, je potrebné zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých sa predmetné plnenie vykonáva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. marca 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Zb. s. I-2697, bod 21 a citovanú judikatúru).

61 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vo veci C-55/09 vyplýva, že platby vykonané spoločnosťou Baxi spoločnosti @1 zodpovedajú výške maloobchodnej ceny bonusových produktov zvýšenej o balné a poštovné a teda, že spoločnosť @1 dostane ziskové rozpätie, ktoré spočíva v rozdiele medzi výškou maloobchodnej ceny bonusových produktov a výškou ceny, za ktorú spoločnosť @1 nadobúda tieto produkty.

62 Ako navyše pripúšťajú vláda Spojeného kráľovstva a Komisia, takú platbu, o akú ide vo veci samej v prípade C-55/09, je možné rozdeliť na dve časti, pričom každá z týchto častí zodpovedá odlišnému plneniu.

63 V dôsledku toho výška nadobúdacej ceny predstavuje protiplnenie za dodávku bonusových produktov klientom, zatiaľ čo rozdiel medzi výškou maloobchodnej ceny, ktorú zaplatí spoločnosť Baxi, a výškou nadobúdacej ceny zaplatenej spoločnosťou @1 za nadobudnutie bonusových produktov, t. j. ziskové rozpätie, predstavuje protiplnenie za služby, ktoré spoločnosť @1 poskytuje spoločnosti Baxi.

64 Naopak, čo sa týka veci C-53/09, LMUK vo svojich písomných a ústnych pripomienkach tvrdila, že platby, ktoré zaplatila poskytovateľom prémie, nie sú protiplnením za dve alebo viaceré rôzne plnenia. Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či ide o tento prípad.

65 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné na položené otázky odpovedať tak, že v rámci vernostného programu pre klientov, akým je ten vo veciach samých, články 5 a 6, článok 11 A ods. 1 písm. a), ako aj článok 17 ods. 2 v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 šiestej smernice, sa majú vykladať v tom zmysle, že:

— platby, ktoré vykonal prevádzkovateľ daného programu v prospech poskytovateľov prémie, ktorí dodávajú klientom bonusové produkty, treba považovať vo veci C-53/09 za protiplnenie tretej osoby za dodávku tovaru daným klientom alebo prípadne za poskytovanie služieb v prospech uvedených klientov. Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či tieto platby zahŕňajú aj protiplnenie za poskytnutie služieb, ktoré zodpovedá inému plneniu, a

— platby, ktoré vykonal sponzor v prospech prevádzkovateľa daného programu, ktorý dodáva klientom bonusové produkty, treba považovať vo veci C-55/09 čiastočne za protiplnenie tretej osoby za dodávku tovaru v prospech daných klientov a čiastočne za protiplnenie za poskytovanie služieb vykonané prevádzkovateľom tohto programu v prospech uvedeného sponzora.

O trovách

66 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 (druhá komora) rozhodol takto:

V rámci vernostného programu pre klientov, akým je ten vo veciach samých, články 5 a 6, článok 11 A ods. 1 písm. a), ako aj článok 17 ods. 2 v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa majú vykladať v tom zmysle, že:

— **platby, ktoré vykonal prevádzkovateľ daného programu v prospech poskytovateľov prémie, ktorí dodávajú klientom bonusové produkty, treba považovať vo veci C-53/09 za protiplnenie tretej osoby za dodávku tovaru daným klientom alebo prípadne za poskytovanie služieb v prospech uvedených klientov. Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či tieto platby zahŕňajú aj protiplnenie za poskytnutie služieb, ktoré zodpovedá inému plneniu, a**

— **platby, ktoré vykonal sponzor v prospech prevádzkovateľa daného programu, ktorý dodáva klientom bonusové produkty, treba považovať vo veci C-55/09 čiastočne za protiplnenie tretej osoby za dodávku tovaru v prospech daných klientov a čiastočne za protiplnenie za poskytovanie služieb vykonané prevádzkovateľom tohto programu v prospech uvedeného sponzora.**

Podpisy