

Downloaded via the EU tax law app / web

62016CJ0544

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. liepos 5 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Bendra pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistema – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas – Kreditų, leidžiančių teikti pasiūlymus internetiniuose aukcionuose, suteikimas – Paslaugų teikimas už atlygą – Išankstinis sandoris – 73 straipsnis – Apmokestinamoji vertė“

Byloje C-544/16

dėl First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinės Karalystės) 2016 m. spalio 17 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. spalio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Marcandi Ltd, veikianti komerciniu pavadinimu „Madbid“,

prieš

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai E. Levits, A. Borg Barthet (pranešėjas), M. Berger ir F. Biltgen,

generalinis advokatas E. Tanchev,

sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. gruodžio 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Marcandi Ltd, atstovaujamos baristerio J. Brinsmead Stockham, solistoriaus C. Van Zyl ir advokato A. Brown,

–

Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos D. Robertson ir Z. Lavery, padedamų baristerio P. Mantle,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir L. Lozano Palacios,

susipažinęs su 2018 m. kovo 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1

Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; toliau – PVM direktyva) 2 straipsnio 1 dalies, 14, 24, 62, 63, 65, 73 straipsni? ir 79 straipsnio b punkto išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrin?jant Marcandi Ltd, veikian?ios komerciniu pavadinimu „Madbid“, ir Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? ir muit? institucija, toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l prid?tin?s vert?s mokes?io (toliau – PVM) schemos, taikomos kredit?, leidžian?i? dalyvauti internetiniuose aukcionuose, pardavimui.

Teisinis pagrindas

3

PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a)

preki? tiekimas ar paslaug? teikimas, kai šalies teritorijoje už atlyg? prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c)

paslaug? teikimas už atlyg? valstyb?s nar?s teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4

Šios direktyvos 14 straipsnio 1 dalyje preki? tiekimas apibr?žtas kaip „teis?s, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas“.

5

Šios direktyvos 24 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaug? teikimas“ – sandoris, kuris n?ra preki? tiekimas.“

6

Direktyvos 62 straipsnis suformuluotas taip:

„Šioje direktyvoje:

1)

„Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolei apskaičiuoti PVM atsirasti būtinos teisinės sąlygos;

2)

Prievolai apskaičiuoti PVM atsiranda tada, kai mokesčių institucija įgyja teisę pagal tuo metu galiojantį statymą reikalauti mokesčio iš asmens, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, net ir tuo atveju, kai mokėjimo terminas gali būti atidėtas.“

7

PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas vyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.“

8

Šios direktyvos 65 straipsnis suformuluotas taip:

„Kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.“

9

Direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

10

Direktyvos 79 straipsnis suformuluotas taip:

„Apmokestinamoji vertė neapima:

<...>

b)

tiekimo metu prekes ar paslaugas įsigyjantiam asmeniui suteiktą ir jo įgytą vairo kainų nuolaidą;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11

Marcandi yra Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė, kuri užsiima elektronine prekyba

komerciniu pavadinimu „Madbid“ (toliau – Madbid). Dauguma Madbid parduodamų prekių yra vadinamieji „high tech“ produktai: mobilieji telefonai, planšetiniai kompiuteriai, kompiuteriai, televizoriai. Kartais Madbid parduoda didesnę vertę prekes, kaip antai automobilius.

12

Madbid interneto svetainės naudotojai gali įsigyti jos parduodamų prekių arba už nustatytą kainą elektroniniame parduotuvėje, arba internetiniame aukcione.

13

Per pagrindiniame byloje reikšmingą laikotarpį Madbid buvo registruota kaip PVM mokėtoja Jungtinėje Karalystėje ir keliose kitose valstybėse narėse, kaip antai Vokietijoje.

14

Pagal bendrąjį sąlygų 1.2 punktą Madbid „eksplloatuoja internetinį aukciono svetainę, kurioje susimokama už dalyvavimą aukcione“. Vartotojai, kurie nori dalyvauti Madbid organizuojamuose aukcionuose, turi iš jos už pinigus įsigyti kreditą, kurie yra reikalingi teikiant pasiūlymus aukcione ir negali būti naudojami kitiems tikslams. Šis kreditas negalima naudoti, pavyzdžiui, perkant internetiniame parduotuvėje parduodamas prekes. Ji taip pat negalima iškeisti į pinigus.

15

Kiekviename Madbid interneto svetainės tinklalapyje yra mygtukas, kuris leidžia vartotojui patekti į tinklalapą, kuriame parduodami kreditai. Vartotojo nusipirkti kreditai yra įtraukiami į jo paskyros kreditą. Kiekvienas kreditas identifikuojamas pagal unikalų kodą ir jam suteikiama piniginių vertė, atitinkanti vartotojo sumokėtą sumą. Kartais vartotojams suteikiama „nemokamas kreditas“. Tokie 0,00 svarų sterlingų (GBP) vertės kreditai vartotojams leidžia tik dalyvauti Madbid organizuojamuose aukcionuose. Šie nemokami kreditai nebegalioja praėjus 30 dienų laikotarpiui, o nusipirkti kreditai galioja 180 dienų.

16

Kiekviename aukcione pradinė kaina yra 0,00 GBP ir laikmačiu nustatomas maksimalus kainos pasiūlymų teikimo laikas – paprastai viena minutė. Per kiekvieną naują aukcioną laikmatis iš naujo pradeda skaičiuoti laiką, jis yra toks pat, kaip nustatytas anksčiau. Kiekviename aukcione nustatomas tam tikras kreditų skaičius nuo 1 iki 8, kuris yra būtinas norint teikti pasiūlymus, ir vartotojas, paspaudęs mygtuką „pasiūlymas“, naudoja tiek savo kreditą, koks kreditų skaičius yra nustatytas. Taip vartotojo pasiūlyta kaina yra 0,01 GBP didesnė nei ankstesnio pasiūlymo kaina ir tampa didžiausia atitinkamo pardavimo pasiūlymo kaina. Rodoma prekės pardavimo kaina taip pat padidėja 0,01 GBP.

17

Aukciono laimėtojas turi teisę nusipirkti prekę už kainą, už kurią ji laimėta, pridėjus siuntimo ir administravimo išlaidas. Kreditai, išleisti teikiant pasiūlymus aukcione, pasibaigia ir todėl jių vertė nėra įtraukiama į parduotas prekes kainą. Tol, kol prekė vartotojui nėra išsiųsta, jis turi teisę atšaukti savo užsakymą. Prireikus jam grąžinama prekės kainą, su kuria jis laimėjo aukcioną, atitinkanti suma.

18

Be to, funkcija „pirkti dabar“ leidžia vartotojui nusipirkti tokią pat prekę, kuri parduodama aukcione,

kuriame jis dalyvauja, už kainą, kuri sumažėja kreditą, kuriuos jis panaudojo teikdamas pasilymus tame aukcione, vertę. Vartotojas, kuris vykstant aukcionui įsigyja prekę pasinaudojęs funkcija „pirkti dabar“, nebegali jame teikti pasilymų.

19

Galiausia funkcija „uždirbta nuolaida“ leidžia vartotojui, kuris nelaimėjo aukciono ir nepasinaudojo funkcija „pirkti dabar“, gauti nuolaidą, kurią jis galės panaudoti vėliau pirkdamas Madbid internetiniame parduotuvėje esančių prekių. „Uždirbta nuolaida“, kurios suma atitinka kreditą, kurie leido vartotojui teikti pasilymus aukcione, vertę, baigia galioti po 365 dienų.

20

Jeigu vartotojas, kuris perka prekę naudodamasis funkcija „uždirbta nuolaida“ arba „pirkti dabar“, atšaukia savo užsakymą, jam grąžinama suma, lygi sumai, kurią jis sumokėjo už tas prekes, tik jei neįtraukiama kreditas, kuriuos buvo atsižvelgta sudarant galutinę kainą, už kurią prekės parduotos, vertę.

21

2013 m. gruodžio 9 d. sprendime mokesčių administratorius nusprendė, kad Madbid klientų už kreditus sumokėtos sumos yra atlygis už Jungtiniame Karalystėje suteiktas paslaugas – teisę dalyvauti Madbid organizuojamuose internetiniuose aukcionuose.

22

Madbid pateiktą skundą dėl šio sprendimo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtiniame Karalystėje) ir jame teigė, kad kreditas suteikimas klientams yra ne paslaugų teikimas, o išankstiniai veiksmai, kaip tai suprantama pagal 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, 24 punktas). Remdamasi tuo, Madbid daro išvadą, kad jai atsiranda prievolė mokėti PVM dėl to, kad ji klientams suteikia kreditus, bet dėl to, kad tiekia prekes. Jos teigimu, atlygis už šiuos tiekimus apima kliento sumokėtą sumą už įsigytą prekę ir ją įsigyjant panaudotą kreditą vertę. Subsidiariai Madbid prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme teigė, kad jei jis nuspręstų, jog kreditas suteikimas yra paslaugų teikimas, reiktų pripažinti, kad tokia paslauga neteikiama už atlygą, kaip numatyta PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte ir 73 straipsnyje.

23

Mokesčių administratorius tame teisme teigė, kad kai Madbid suteikia kreditą savo vartotojams, ji suteikia jiems teisę dalyvauti organizuojamame internetiniame aukcione, kuria jie gali pasinaudoti iš karto. Tai, jo nuomone, yra paslaugų teikimas. Be to, funkcijos „pirkti dabar“ ir „uždirbta nuolaida“ yra pardavimų skatinimo mechanizmai, kuriais Madbid suteikia nuolaidą, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 79 straipsnio b punktą, nuo jos prekių pardavimo kainos.

24

Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pažymi, kad 2014 m. liepos 9 d. sprendime Finanzamt Hannover-Nord (Hannover-Nord mokesčių tarnyba, Vokietija) nusprendė, kad Madbid atliekamas kreditų pardavimas nėra nei prekių tiekimas, nei paslaugų teikimas apmokestinimo PVM tikslais. Pasak šios institucijos, Madbid atsiranda prievolė mokėti PVM Vokietijoje už prekių tiekimą toje valstybėje narėje gyvenantiems vartotojams. Atlygis už šias prekių tiekimo apimamą ne tik kliento sumokėtą kainą už įsigytą prekę, t. y. kainą, už kurią prekė laimėta aukcione, kainą, nustatytą naudojantis funkcija „pirkti dabar“, arba kainą, gautą atlygus uždirbtą

nuolaid?, bet ir kredit?, kurie leido laim?ti aukcion? ar gauti kainos nuolaid? pasinaudojus funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, vert?. D?l vartotoj?, kurie nusipirko kredit? ir dalyvavo aukcione, ta?iau jo nelaim?jo, Hannover?Nord mokes?i? tarnyba mano, kad jiems buvo suteiktos paslaugos tik jei jie nieko neperka už kreditus, leidusius jiems teikti pasi?lymus aukcione. Jos nuomone, atlygis už š? paslaug? teikim?, kuris yra apmokestinimas PVM Jungtin?je Karalyst?je, atitinka ši? kredit? vert?.

25

Tokiomis aplinkyb?mis First?tier Tribunal (Tax Chamber) (Pirmosios instancijos teismas (Mokes?i? byl? skyrius) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar pagal teising? [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies, 24, 62, 63, 65 ir 73 straipsni? aiškinim? tokiomis kaip pagrindin?s bylos aplinkyb?mis:

a)

Madbid kredit? suteikimas vartotojams už tam tikr? pinig? sum? yra:

i)

[2010 m. gruodžio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimo MacDonald Resorts Ltd (C?270/09, EU:C:2010:780)] 23–42 punktuose nurodyto pob?džio „išankstiniai veiksmai“, nepatenkantys ? 2 straipsnio 1 dalies taikymo srit?, arba

ii)

Madbid paslaug? teikimas, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, b?tent teis?s dalyvauti internetiniuose aukcionuose suteikimas;

b)

jeigu teis?s dalyvauti internetiniuose aukcionuose suteikimas yra Madbid paslaug? teikimas, ar tai yra paslaug? teikimas „už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, b?tent – už tam tikr? už jas mokam? sum? (t. y. pinigus, kuriuos Madbid gauna iš vartotojo už kreditus);

c)

ar atsakymas ? 1b klausim? b?t? kitoks, jeigu už pinig? sum?, kuri? vartotojas sumoka už kreditus, jam taip pat suteikiama teis? ?sigyti tokios pa?ios vert?s prek?, jeigu vartotojas nelaimi aukciono;

d)

jeigu Madbid neteikia paslaug? už atlyg?, kai suteikia vartotojams kredit? už tam tikr? pinig? sum?, ar ji teikia tokias paslaugas kuriuo nors kitu metu,

ir ? kokius principus reikt? atsižvelgti norint pateikti atsakym? ? šiuos klausimus?

2.

Kok? atlyg? pagal teising? [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies, 14, 62, 63, 65, 73 straipsni? ir 79 straipsnio b punkto aiškinim? Madbid gauna už prek? tiekim? vartotojams, kaip tai suprantama

pagal 2 straipsnio 1 dalies a punktą ir 73 straipsnį, tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis?

Visų pirma, atsižvelgiant į atsakymų į pirmąjį klausimą:

a)

ar vartotojo Madbid už kreditus mokama pinigų suma yra „išankstinis“ [su]mokėjimas“ už tiekiamas prekes, kaip tai suprantama pagal 65 straipsnį, todėl „priešingai apskaičiuoti“ PVM atsiranda gavus atlygį, o Madbid iš vartotojo gautas atlygis yra atlygis už prekių tiekimą;

b)

jeigu vartotojas perka prekių naudodamasis funkcijomis „pirkti dabar“ („Buy Now“) arba „uždirbta nuolaida“ („Earned Discount“), ar jo kainos pasiūlymams aukcionuose teikti panaudotą kreditą vertę, kuria, jeigu pasiūlymas atmetamas, didinama uždirbta nuolaida arba mažinama taikant funkciją „pirkti dabar“ siūloma kaina, laikoma:

i)

„kainos nuolaida“, kaip tai suprantama pagal 79 straipsnio b punktą, todėl už Madbid prekių tiekimą mokamas atlygis yra tik vartotojo perkant prekes Madbid faktiškai sumokėta pinigų suma ar

ii)

dalį atlygio už prekių tiekimą, todėl atlygis už Madbid tiekiamas prekes apima ir vartotojo perkant prekes Madbid sumokėtą pinigų sumą, ir pinigų sumą, kurią vartotojas sumokėjo už kreditus, panaudotus kainos pasiūlymams, kurie buvo atmesti, aukcionuose teikti;

c)

jeigu vartotojas, laimėjęs internetinį aukcioną, pasinaudoja teise nusipirkti prekių, ar atlygis už tokį prekių tiekimą yra tik aukciono laimėtojo pasiūlyta kaina (su siuntimo ir administravimo mokesčiais), ar vis dėlto kreditą, kuriuos laimėtojas panaudojo pasiūlymui tame aukcione teikti, vertę taip pat yra atlygio už Madbid vykdant tokį prekių tiekimą vartotojui dalis,

arba kokius principus reikėtų taikyti siekiant atsakyti į šiuos klausimus?

3.

Jeigu dvi valstybės narės taiko skirtingas to paties sandorio apmokestinimo PVM taisykles, kiek vienos iš tokių valstybių narių teismai, aiškindami atitinkamas ES teisės ir nacionalinės teisės nuostatas, turėtų atsižvelgti į siekį vengti:

a)

sandorio dvigubo apmokestinimo ir (arba)

b)

sandorio neapmokestinimo,

ir kokių kitų šiam klausimui daro mokesčių neutralumo principas?

Dei prejudiciniai klausimai

D?l pirmojo klausimo

26

Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar toks kredit? suteikimas už pinigus, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, yra „paslaug? teikimas už atlyg?“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkt?, ar jis turi b?ti laikomas „išankstiniais veiksmais“, atliekamais iki preki? tiekimo, kaip tai suprantama pagal 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo MacDonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780) 24 punkt?.

27

Reikia priminti, kad tame sprendime Teisingumo Teismas nusprend?, kad sutartini? teisi?, vadinam? „tašk? teis?mis“, ?sigijimas, leidžiantis gauti tašk?, kuriuos galima iškeisti ? teis? laikinai apsigyventi paslaug? teik?jo poilsiaviet?se, yra ne PVM apmokestinamas sandoris, o išankstiniai veiksmai, atliekami siekiant ?gyti teis? laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu, apsigyventi viešbutyje ar gauti kitoki? paslaug?. Teisingumo Teismas nusprend?, kad „tašk? teisi?“ ?sigijimas pats savaime n?ra kliento tikslas, nes pirmin? sutart? jis sudaro ne tam, kad rinkt? taškus, bet siekdamas laikinai pasinaudoti nekilnojamuoju turtu arba gauti kitoki? paslaug?, kurias v?liau išsirinks (2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, 24 ir 32 punktai).

28

Remdamasis tuo, Teisingumo Teismas padar? išvad?, kad tikroji paslauga, d?l kurios ?sigyjamos „tašk? teis?s“, yra skirta tam, kad šios sistemos dalyviams b?t? suteikta ?vairi galima nauda, kuri gali b?ti gaunama už taškus, siejamus su šiomis teis?mis (2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo MacDonald Resorts, C?270/09, EU:C:2010:780, 27 punktą).

29

Pagrindin?je byloje yra akivaizdu, kad kreditai leidžia tik teikti pasi?lymus Madbid organizuojamuose aukcionuose. Tod?l vartotojas, kuris perka kreditus, juos perka tik tam, kad gal?t? dalyvauti tuose aukcionuose.

30

Taigi, ši paslauga vartotojams sudaro savarankišk? interes?, palyginti su preki? pirkimu Madbid internetin?je parduotuv?je (šiuo klausimu žr. 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimo Everything Everywhere, C?276/09, EU:C:2010:730, 27 punkt?). Kaip savo išvados 39 punkte pažym?jo generalinis advokatas, dalyvavimas Madbid aukcionuose vartotojams suteikia galimyb? ?sigyti preki? už žemesn? nei rinkos kain?.

31

Vis d?lto, kadangi Madbid suteikti kreditai negali b?ti panaudoti sumok?ti už jos internetin?je parduotuv?je parduodamas prekes, kadangi, kaip matyti iš šio sprendimo 30 punkto, nuo kredit? ?sigijimo momento jie yra laikomi atlygiu už vartotojams suteikt? galimyb? ?sigyti preki? už žemesn? nei rinkos kain? ir kadangi kreditai, panaudoti už dalyvavim? aukcione, n?ra ?traukiami ? aukcione nustatyt? pirkimo kain?, j? suteikimas negali b?ti laikomas preki? tiekimo „išankstiniais veiksmais“, kaip tai suprantama pagal 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo MacDonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780) 24 punkt?.

32

Todėl pati šiuos kreditus įsigijusi vartotojų teisė dalyvauti Madbid organizuojamuose aukcionuose yra atskira paslauga, kuri negali būti siejama su prekių tiekimu, kuris gali vykti pasibaigus aukcionui.

33

Tokia išvada darytina ypač tada, kai kreditų vartotojas įsigyja prekių aktyvuodamas parinktiis „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, nes jei jis naudojasi paslauga, kuri leidžia įsigyti kreditai, prekių pirkimas aktyvavus šias parinktiis yra sandoris, nepriklausomas nuo šios paslaugos, suteiktos už įsigytus kreditus.

34

Vis dėlto Madbid tvirtina, kad jeigu kreditų suteikimas būtų laikomas paslaugų teikimu, jos nėra teikiamos už atlygą.

35

Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 punktą PVM apmokestinamas paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

36

Pagal suformuotą jurisprudenciją paslaugos teikiamos „už atlygą“, kaip tai suprantama pagal šią nuostatą, tik jeigu jį teikėjas ir gavėjas sieja teisinis santykis, kurio metu atliekami veiksmai vienas kito naudai, o teikėjo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2013 m. birželio 20 d. Sprendimo Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 40 punktas).

37

Teisingumo Teismas nusprendė, kad taip yra, jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys, nes gautos sumos yra realus atlygis už atskirą paslaugą, suteiktą esant tokiam teisiniam santykiui (1994 m. kovo 3 d. Sprendimo Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ir 14 punktai; 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, 16 ir 26 punktai ir 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, 28 punktas).

38

Pagrindinėje byloje iš Madbid bendrųjų sąlygų 1.2 punkto matyti, kad ji „eksploatuoja internetinį aukciono svetainę, kurioje susimokama už dalyvavimą aukcione“.

39

Vartotojai, kurie nori dalyvauti Madbid organizuojame aukcione, turi įsigyti iš jos už pinigus kreditus. Šie kreditai yra būtini norint teikti pasiūlymus ir negali būti naudojami kitiems tikslams. Teikiant pasiūlymus reikalingi kreditų skaičius skiriasi, priklausomai nuo to, koks aukcionas. Kai vartotojas teikia pasiūlymą, yra nuskaičiuojamas atitinkamas kreditų skaičius ir aukcione parduodamos prekės kaina padidėja 0,01 GBP. Aukciono laimėjas vartotojas turi teisę nusipirkti

prekų už kainą, kuri pasiūlius laimėtas aukcionas, pridėjus siuntimo ir administravimo išlaidas. Tačiau kreditą, išleisti teikiant pasiūlymus aukcione, vertė yra išnaudojama. Galiausiai, kai aukciono laimėtojas vartotojas nusiperka aukcione parduodamą prekę ir paskui atšaukia pirkimą, jam grąžinama tik ta suma, už kurią prekė laimėta aukcione, neįtraukiant į ją kreditą, kuriuos jis panaudojo teikdamas pasiūlymus, vertės.

40

Tai rodo, kad sumos, kurias Madbid gauna už suteikiamus kreditus, yra faktinis atlygis už jos vartotojams teikiamą paslaugą – teisės dalyvauti jos organizuojamuose aukcionuose suteikimą.

41

Šios išvados nepaneigia tai, kad vartotojai, kurie nelaimi aukciono, kreditą vertė yra paverčiama? nuolaidą, kuri jie gali panaudoti vėliau pirkdami Madbid internetinėje parduotuvėje parduodamą prekę.

42

Tai, kad vartotojas, paspaudęs mygtuką „pirkti dabar“, turi galimybę nusipirkti tokią pat prekę, kuri parduodama aukcione, už kainą, kuri sumažinama kreditą, kuriuos jis panaudojo teikdamas pasiūlymus tame aukcione, vertė, šiuo atžvilgiu taip pat neturi jokios reikšmės.

43

Viena vertus, ? prekė, ?sigyt? naudojantis funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, kainą gali būti ?skaičiuojama tik kreditą, anksčiau naudotą teikiant pasiūlymus, vertė.

44

Kita vertus, vartotojui, kuris nusprendžia atšaukti pirkimą pasinaudojantis funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, grąžinama tik kaina su nuolaida, pridėjus siuntimo išlaidas, ? j? neįtraukiant kreditą vertės, ? kuri? atsižvelgta apskaičiuojant už prekes jo sumokėtą kainą.

45

Vadinasi, Madbid argumentas, jog kreditai suteikia vartotojui teisę pirkti prekes už j? vertę, neatitinka ekonominės ir komercinės realybės, kuri yra pagrindinis bendros PVM sistemos taikymo kriterijus (2013 m. birželio 20 d. Sprendimo Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

46

Remiantis šiais svarstymais, darytina išvada, kad Madbid už jos suteiktus kreditus gauta suma yra realus atlygis už paslaugą, kuri? sudaro teisės dalyvauti jos organizuojamuose aukcionuose suteikimas, kuris skiriasi nuo jos interneto svetainėje ?sigytos prekės tiekimo.

47

Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje vartotojai gali nusipirkti Madbid internetinėje parduotuvėje parduodamą prekę atsiskaitydami už pirkinius kredito arba debeto kortele, t. y. nedalyvavdami jos organizuojamuose aukcionuose. Be to, nebūtinai kiekvienas dalyvavimas Madbid organizuojamuose aukcionuose baigiasi prekės tiekimu dėl to, kad arba aukciono laimėtojas vartotojas nusprendžia nepirkti laimėtos prekės, arba nelaimėtojas aukciono ir nepasinaudojantis

funkcija „pirkti dabar“ jis gauna nuolaid?, kurios iš karto nepanaudoja.

48

Vadinasi, kaip savo išvados 58 punkte pažymėjo generalinis advokatas, kreditų suteikimas ir prekių tiekimas negali būti laikomi viena paslauga, nes jos nesudaro vienos ekonomiškai neskaidomos paslaugos. Dėl to pačių priešas ir atsižvelgiant į taisyklę, kad kiekviena paslauga turi būti laikoma savarankiška ir atskira nuo kitos paslaugos, kreditų suteikimas ir prekių tiekimas taip pat negali būti laikomi papildomomis paslaugomis viena kitos atžvilgiu.

49

Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus, pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad tokie kreditai, kaip nagrinėjami pagrindiniame byloje, kurie operatoriaus klientams leidžia teikti pasiūlymus per jo organizuojamus aukcionus, suteikimas yra paslaugų teikimas už atlygą, kurį sudaro už tuos kreditus sumokėta suma.

Dėl antrojo klausimo

50

Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar PVM direktyvos 73 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kreditai, naudojami teikiant pasiūlymus, vertę yra traukta apmokestinamojo asmens už prekes, kurias jis tiekia vartotojams, laimėjusiems jo organizuojamą aukcioną, arba vartotojams, kurie nusipirko prekę pasinaudoję funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, gautą atlygą.

51

Pagal PVM direktyvos 73 straipsnį už atlygą atliekamo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamoji vertė apima „viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimą.“

52

Šiuo klausimu iš karto reikia priminti, kad, kaip matyti iš atsakymo į pirmąjį klausimą, vartotojo už Madbid suteiktus kreditus atliktas mokėjimas yra atlygis už suteiktą teisę dalyvauti jos organizuojamuose aukcionuose.

53

Kaip savo išvados 79 punkte pabrėžė generalinis advokatas, už vieną sandorą kaip atlygis sumokėta suma negali būti nei atlygis už kitą sandorą, nei išankstinis atlygio už kitą sandorą mokėjimas.

54

Atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą reikia pažymėti, kad vartotojo už kreditus atliktas mokėjimas negali būti laikomas mokėjimu, atliekamu prieš tiekiant prekes, kaip numatyta PVM direktyvos 65 straipsnyje.

55

Be to, atlygis už aukcione laimėtos prekės tiekimą negali apimti sumos, sumokėtos už kreditą, naudojamą aukcione, suteikimą, o apima tik kainą, už kurią prekė laimėta aukcione, pridėjus siuntimo ir administravimo išlaidas.

56

Galiausiai, ši suma negali būti traukta atlygą už vėlesnę prekę, sąsigytį naudojantis funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, tiekimą.

57

Kaip savo išvados 92 punkte pažymėjo generalinis advokatas, kreditą, panaudotą teikiant pasiūlymus, vertę, kuri skaitoma pirminį naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomą kainą arba internetinėje parduotuvėje nurodytą kainą, turi būti laikoma preke, sąsigytį naudojantis funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, kainos nuolaida. Todėl pagal PVM direktyvos 79 straipsnio b punktą ši kreditą vertę negali būti prekė tiekimo apmokestinamąjį vertę.

58

Taip yra ir tada, kai sąsigyjant prekes naudojantis funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“ kreditą, išleisti teikiant pasiūlymus, vertę apima visą pradinę kainą, nustatytą naudojant funkciją „pirkti dabar“ arba taikant internetinėje parduotuvėje nurodytą kainą.

59

Kaip savo išvados 102 punkte pažymėjo generalinis advokatas, taip nupirktos prekės, kitaip nei byloje, kurioje priimtas 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimas *Kuwait Petroleum (C-48/97, EU:C:1999:203)*, negali būti laikomos realizuojamomis nemokamai, nes jos yra tiekiamos už identifikuojamą atlygą, t. y. atitinkamai už pradinę kainą, kuri nustatyta naudojant funkciją „pirkti dabar“, arba už internetinėje parduotuvėje nurodytą kainą.

60

Atsižvelgiant šiuos svarstymus, antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 73 straipsnis turi būti aiškinamas taip: tokiomis aplinkybomis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, kreditą, naudojamą teikiant pasiūlymus, nėra traukta apmokestinamojo asmens už prekes, kurias jis tiekia vartotojams, laimėjusiems jo organizuojamą aukcioną, arba vartotojams, kurie nusipirko prekę pasinaudoję funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, gautą atlygą.

Dėl trečiojo klausimo

61

Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar tuo atveju, jeigu dvi valstybės narės taiko skirtingas to paties sandorio apmokestinimo PVM taisykles, vienos iš tų valstybių narių teismai, aiškindami reikšmingas Sąjungos ir nacionalinės teisės normas, turi atsižvelgti į siekį vengti sandorio dvigubo apmokestinimo arba dvigubo neapmokestinimo, laikydami, be kita ko, mokesčių neutralumo principo.

62

Šiuo klausimu reikia priminti, kad SESV 267 straipsniu tvirtinamas prejudicinio sprendimo

mechanizmas, kuriuo siekiama užkirsti keli? Sąjungos teis?s, kuri? turi taikyti nacionaliniai teismai, aiškinimo skirtumams (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo Kelly, C?104/10, EU:C:2011:506, 60 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

63

SESV 267 straipsniu nacionaliniams teismams suteikiama teis?, o prireikus, priklausomai nuo to, ar pagal vidaus teis? j? sprendimus galima apsk?sti teismine tvarka, nustatoma pareiga pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim?, kai jie mano, kad j? nagrin?jamoje byloje kyla klausim? d?l Sąjungos teis?s nuostat? aiškinimo, ir d?l j? turi priimti sprendim? (šiuo klausimu žr. 2011 m. liepos 21 d. Sprendimo Kelly, C?104/10, EU:C:2011:506, 61 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

64

Tod?l, kai valstyb?s nar?s teismai mano, jog tas pats sandoris yra skirtingai apmokestinamas kitoje valstyb?je nar?je, nagrin?dami byl?, kurioje kyla klausim? d?l Sąjungos teis?s nuostat? aiškinimo, d?l kuri? jie turi priimti sprendim?, jie gali ar net privalo kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim?.

65

Be to, reikia pažym?ti, kad tai, jog vienoje ar keliose kitose valstyb?se nar?se egzistuoja kitokie poži?riai nei toje valstyb?je nar?je, bet kuriuo atveju negali b?ti pagrindas tai valstybei klaidingai aiškinti PVM direktyvos nuostatas.

66

Atsižvelgiant ? šiuos svarstymus, ? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti, kad jei aiškindami reikšmingas Sąjungos ir nacionalin?s teis?s nuostatas valstyb?s nar?s teismai konstatuoja, kad tas pats sandoris yra kitaip apmokestinamas PVM, priklausomai nuo to, ar pagal vidaus teis? j? sprendimus galima apsk?sti teismine tvarka, jie gali ar net privalo kreiptis ? Teisingumo Teism? su prašymu priimti prejudicin? sprendim?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

67

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

1.

2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad toki? kredit?, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, kurie operatoriaus klientams leidžia teikti pasi?lymus per jo organizuojamus aukcionus, suteikimas yra paslaug? teikimas už atlyg?, kur? sudaro už tuos kreditus sumok?ta suma.

2.

Direktyvos 2006/112 73 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad tokiomis aplinkybomis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, kreditas, naudojamas teikiant pasilymus, vertinama traukta apmokestinamojo asmens už prekes, kurias jis tiekia vartotojams, laimėjusiems jo organizuojamą aukcioną, arba vartotojams, kurie nusipirko prekų pasinaudojimo funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, gautas atlygis.

3.

Jei aiškindami reikšmingas Sąjungos ir nacionalinės teisės nuostatas valstybės narės teismai konstatuoja, kad tas pats sandoris yra kitaip apmokestinamas pridėtinės vertės mokesčiu, priklausomai nuo to, ar pagal vidaus teisės sprendimus galima apskųsti teismine tvarka, jie gali ar net privalo kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: anglų.