



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
EVGENI TANCHEV IŠVADA,
pateikta 2018 m. kovo 7 d.¹

Byla C-544/16

**Marcandi Limited, veikianti komerciniu pavadinimu „Madbid“,
prieš
Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs**

(*First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (Mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyva 2006/112/EB – Kreditų, kurie gali būti naudojami pasiūlymams internetiniuose aukcionuose, kuriuose mokamas pasiūlymo kėlimo mokestis, teikti ir kurių vertė gali būti įskaitoma į tiesiogiai iš bendrovės, kuri vykdo aukcionus, įsigytų prekių kainą, suteikimas – 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktai – Paslaugų teikimas arba prekių tiekimas už atlygį – Išankstiniai veiksmai – 65 straipsnis – Išankstinis mokėjimas – 73 straipsnis – Apmokestinamoji vertė – 79 straipsnio b punktas – Visos kainos nuolaida“

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma nuspręsti, ar teisės dalyvauti aukcionuose, kuriuose mokamas pasiūlymo kėlimo mokestis, suteikimas turėtų būti vertinamas kaip paslaugų teikimas, kuriam taikomas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), kaip jis suprantamas pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB² 2 straipsnio 1 dalies c punktą, ar kaip išankstinis veiksmas, kuriam PVM netaikomas.
2. Aukcionuose, kuriuose mokamas pasiūlymo kėlimo mokestis, dalyviai turi sumokėti negrąžintiną mokestį, kad galėtų teikti pasiūlymus (toliau – pasiūlymo teikimo mokestis)³. Kai aukcionas prasideda, laikmačiu pradedamas skaičiuoti laikas iki nulio. Kiekvienas pasiūlymas padidina aukcione parduodamos prekės kainą 0,01 svaro sterlingų (GBP) (todėl jis ir vadinamas „aukcionu, kuriame mokamas pasiūlymo kėlimo mokestis“) ir iš naujo paleidžiamas laikmatis. Aukcionas pasibaigia laikmačiui pasiekus nulį. Laimėtojas yra paskutinį pasiūlymą pateikęs asmuo.
3. Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus prekių tiekimas už atlygį ir paslaugų teikimas už atlygį yra sandoriai, kurie yra PVM objektai.
4. Pasiūlymo teikimo mokestis pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį gali būti vertinamas dvejopai.

1 Originalo kalba: anglų.

2 2006 m. lapkričio 28 d. Direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

3 Priešingai, įprastiniuose aukcionuose už pasiūlymo pateikimą mokesčio nereikalaujama.

5. Viena vertus, pasiūlymo teikimo mokestis gali būti vertinamas kaip atlygis už paslaugos suteikimą, t. y. teisės dalyvauti aukcione suteikimą. Taigi teisės suteikimas už pasiūlymo pateikimo mokesčio sumokėjimą būtų PVM objektas pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Vėliau, kai laimėtojas įsigyja aukcione parduodamas prekes, tai yra prekių tiekimas, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a punktą, ir todėl laikomas kitu ir atskiru sandoriu, kuriam taikomas PVM.

6. Kita vertus, aukciono dalyviai siekia laimėti aukcioną ir įsigyti aukcione parduodamas prekes. Todėl teisės dalyvauti aukcione suteikimas gali būti laikomas tik išankstiniu veiksmu siekiant įsigyti aukcione parduodamas prekes⁴. Tai nebūtų sandoris, kuris būtų PVM objektas, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalį. Tik vėlesnis laimėtų prekių įsigijimas būtų laikomas sandoriu, kuris yra PVM objektas, kaip tai suprantama pagal minėtą nuostatą.

7. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma pasirinkti vieną iš minėtų variantų. Jo taip pat klausama, kas yra atlygis už paslaugų teikimą ir (arba) vėlesnį prekių tiekimą.

I. Teisinis pagrindas

8. Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

a) prekių tiekimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai prekes tiekia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

9. Direktyvos 2006/112 65 straipsnyje nurodyta:

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

10. Direktyvos 2006/112 73 straipsnyje nustatyta:

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

11. Direktyvos 2006/112 79 straipsnis išdėstytas taip:

„Apmokestinamoji vertė neapima:

<...>

⁴ Dalyvių, kurie nelaimėjo aukciono, sudarytų sandorių pobūdis taip pat bus įvertintas toliau, atsižvelgiant į pareiškėjos pagrindinėje byloje veiklos ypatybes.

b) tiekimo metu prekes ar paslaugas išig[yl]jančiam asmeniui suteiktų ir jo įgytų įvairių kainų nuolaidų;
<...>“

II. Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

12. *Marcandi Limited* (toliau – *Madbid*) yra Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė, kuri valdo elektroninės prekybos verslą pavadinimu „Madbid“. *Madbid* parduoda daugiausia su technologijomis susijusius produktus, pavyzdžiui, mobiliuosius telefonus, planšetinius kompiuterius, kompiuterius ir televizorius. Kartais ji parduoda didesnės vertės prekes, kaip antai automobilius. *Madbid* suteikia interneto platformą, kurioje registruoti vartotojai gali dalyvauti internetiniuose aukcionuose, kuriuose mokamas pasiūlymo kėlimo mokestis, siūlyti kainą ir laimėti prekes. Ji taip pat leidžia vartotojams įsigyti prekių tiesiogiai savo internetinėje parduotuvėje.

13. Iš pradžių *Madbid* pristatė svetainę Jungtinėje Karalystėje. Sulaukusi pasisekimo, *Madbid* pristatė svetaines kitose devyniose valstybėse narėse, įskaitant Vokietiją, taip pat Kanadoje ir Turkijoje.

14. *Madbid* yra įsiregistravusi kaip PVM mokėtoja, be kita ko, Jungtinėje Karalystėje ir Vokietijoje.

15. *Madbid* veikla vykdoma, kaip nurodoma toliau. Kad galėtų pateikti pasiūlymą internetiniame aukcione arba įsigyti prekių internetu, asmenys turi užsiregistruoti internetu kaip *Madbid* vartotojai (toliau – vartotojai) ir sutikti su *Madbid* sutarties sąlygomis.

16. Užsiregistravę vartotojai gali įsigyti vadinamųjų kreditų (toliau – kreditai). Kreditai leidžia vartotojams teikti pasiūlymus *Madbid* internetiniuose aukcionuose. Vis dėlto kreditai negali būti naudojami tiesiogiai įsigyti prekių iš *Madbid* parduotuvės. Jie taip pat negali būti vėl iškeisti į pinigus. Kreditų įsigyjama vienu iš priimtinių mokėjimo būdų, pavyzdžiui, kreditine arba debetine kortele. Kiekvienas kreditas turi unikalų identifikacinį kodą, kuris leidžia *Madbid* bet kuriuo metu stebėti kreditus vartotojų sąskaitoje. Kreditai parduodami skirtingo dydžio paketais už skirtingas kainas (pavyzdžiui, 500 kreditų už 49,99 GBP, 80 kreditų už 9,99 GBP). Kiekvienam kreditui suteikta tam tikra piniginė vertė. Iš esmės vertė yra ta pati, kurią vartotojas sumoka už tokius kreditus⁵. Kreditų galiojimo laikotarpis – 180 dienų.

17. Kaip minėta anksčiau, kreditai naudojami pasiūlymui teikti aukcione, rengiamame *Madbid* interneto svetainėje. Kiekvieno aukciono pradžioje paskelbiama 0,00 GBP pradinė kaina ir laikmačiu pradedamas skaičiuoti aukcionui skirtas laikas – paprastai viena minutė. Kiekvienam aukcionui nustatomas kreditų skaičius (nuo 1 iki 8), kuriuos vartotojas privalo išleisti norėdamas pateikti pasiūlymą. Kai aukcionas prasideda, laikmačiu pradedamas skaičiuoti laikas. Kai laikmatis parodo nulį, aukcionas baigiasi.

18. Vartotojui pateikus pasiūlymą mygtuko „teikti pasiūlymą“ (anglų k. *Bid*) paspaudimu, iš viso jo sąskaitoje esančių kreditų skaičiaus nuskaičiuojamas nustatytas kreditų, kurių reikia pasiūlymui aukcione pateikti, skaičius. Pateiktas pasiūlymas yra 0,01 GBP didesnis nei ankstesnis pasiūlymas, o tai reiškia, kad užfiksuota prekės aukciono kaina padidėja 0,01 GBP. Aukciono laikmatis atsukamas, ir iš naujo skaičiuojamas nustatytas aukciono laikas iki nulio. Aukcioną laimi vartotojas, kuris yra pasiūlęs aukščiausią kainą tuo metu, kai aukciono laikmatis parodo nulį.

⁵ Paketo kaina padalijama iš kreditų skaičiaus naudojant apvalinimo metodą, kurį pritaikius pradinė vartotojo sumokėta suma yra tiksliai tokia arba beveik tokia kaip kreditui suteikta vertė.

19. Aukciono laimėtojas turi teisę nusipirkti laimėtas prekes už kainą, kurią buvo nurodęs laimėjusiam pasiūlyme, prie jos dar pridėdamas siuntimo ir administravimo mokestis⁶. Vis dėlto jis nėra įpareigotas nusipirkti tas prekes. Jeigu aukciono laimėtojas nusprendžia nusipirkti laimėtą prekę, jis turi sumokėti laimėjusio pasiūlymo sumą ir siuntimo ir administravimo mokestį per nurodytą laikotarpį. Priešingu atveju jis praranda teisę nusipirkti laimėtas prekes už laimėjusio pasiūlymo sumą. Aukciono laimėtojo kreditai, panaudoti teikiant pasiūlymus, neįskaitomi į sumokėtą laimėtų prekių kainą. Šių kreditų vertė panaikinama.

20. Vis dėlto *Madbid* aukcionų platforma taip pat turi vadinamąją „pirkti dabar“ funkciją (toliau – funkcija „pirkti dabar“). Ši funkcija leidžia vartotojui aukcione nusipirkti tokių pat prekių, dėl kurių jis teikė pasiūlymus. Prekių kaina (toliau – pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina) sumažinta kreditų, kuriuos tas vartotojas išleido tame aukcione teikdamas pasiūlymus, verte. Pavyzdžiui, jeigu vartotojas, teikdamas pasiūlymus dėl *iPod*, išleidžia 100 GBP vertės kreditų, paspaudęs mygtuką „pirkti dabar“, tas vartotojas gali nusipirkti *iPod* tiesiogiai už 100 GBP mažesnę kainą nei pirminė taikoma kaina naudojant funkciją „pirkti dabar“. Beveik visais atvejais pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina paprastai yra lygi rekomenduojamai mažmeninei kainai⁷. Todėl funkcija „pirkti dabar“ leidžia vartotojams nusipirkti prekes pigiau, nei rekomenduojama mažmeninė kaina. Vartotojas, kuris vykstant aukcionui nusiperka prekes pasinaudodamas funkcija „pirkti dabar“, daugiau negali teikti pasiūlymų tame aukcione.

21. Vartotojui, kuris teikė pasiūlymus aukcione, tačiau to aukciono nelaimėjo ir kuris nenusipirko prekės pasinaudodamas „pirkti dabar“ funkcija, suteikiama nuolaida, lygi teikiant pasiūlymus aukcione išleistų kreditų vertei (t. y. suma, kurią vartotojas sumokėjo už šiuos kreditus) (toliau – uždirbta nuolaida). Uždirbta nuolaida suteikiama tada, kai baigiasi aukcionas, kuriame vartotojas išleido kreditus. Jeigu tas vartotojas nusprendžia nusipirkti prekių tiesiogiai iš *Madbid* parduotuvės, tų prekių kaina (toliau – *Madbid* parduotuvėje taikoma kaina) sumažinama uždirbtos nuolaidos suma. Toks nusipirkimas toliau bus vadinamas funkcija „uždirbta nuolaida“. Uždirbta nuolaida kaupiama per visus aukcionus, kuriuose vartotojas išleidžia kreditus pasiūlymams teikti. Už atitinkamą kreditą gauta uždirbta nuolaida galioja 365 dienas nuo tokio kredito panaudojimo aukcione. Už kreditų, kuriuos aukciono laimėtojas panaudojo pasiūlymams aukcione teikti, vertę uždirbta nuolaida nesuteikiama.

22. Funkcijos „pirkti dabar“ ir „uždirbta nuolaida“ užtikrina, kad naudotojai, kurie išleido kreditus teikdami pasiūlymus, negalėtų tai darydami prarasti pinigų. Iš tiesų, kaip nurodyta šios išvados 20 punkte, kai tas vartotojas aukciono metu paspaudžia mygtuką „pirkti dabar“, pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina sumažinama šių kreditų verte. Panašiai, kaip nurodyta šios išvados 21 punkte, jeigu jis nuspręstų prekę nusipirkti tiesiogiai iš *Madbid* parduotuvės, jam būtų suteikiama uždirbta nuolaida, lygi šių kreditų vertei.

23. 2013 m. gruodžio 9 d. sprendimu *Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – HMRC), kuri yra valdžios institucija, atsakinga už PVM surinkimą ir administravimą Jungtinėje Karalystėje, nusprendė, kad suma, kurią vartotojai sumoka *Madbid* už kreditų suteikimą, buvo atlygis už paslaugų teikimą, t. y. teisės dalyvauti *Madbid* aukcionuose suteikimą, ir kad tos paslaugos teikimo vieta buvo *Madbid* įsisteigimo vieta, t. y. Jungtinė Karalystė (toliau – HMRC sprendimas).

24. 2014 m. liepos 9 d. sprendimu *Finanzamt Hanover-Nord* (*Hanover-Nord* mokesčių tarnyba, Vokietija) (toliau – Vokietijos mokesčių administratorius) nusprendė, kad: i) *Madbid* atliekamas kreditų suteikimas nėra sandoris, kuris yra PVM objektas; ii) kai *Madbid* tiekia prekes Vokietijoje esantiems vartotojams, PVM požiūriu tai yra prekių tiekimas; iii) atlygis už prekių tiekimą apima ir

⁶ Pavyzdžiui, jeigu aukcionas dėl kompiuterio prasidėjo nuo 0,00 GBP ir 8,00 GBP už siuntimą ir administravimą ir baigėsi 1,45 GBP dydžio laimėjusio pasiūlymu (t. y. po 145 pasiūlymus), aukciono laimėtojui būtų suteikta teisė nusipirkti kompiuterį už 1,45 GBP ir 8,00 GBP siuntimo ir administravimo mokestį, t. y. už bendrą 9,45 GBP kainą.

⁷ Vis dėlto pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina gali būti mažesnė, nei rekomenduojama mažmeninė kaina, kai *Madbid* atitinkamas prekes yra pirkusi urmu.

virtotojo už prekes mokamą kainą (būtent aukcione pasiūlytą didžiausią kainą, naudojantis funkcija „pirkti dabar“ taikomą kainą arba *Madbid* parduotuvėje taikomą kainą, iš jos atėmus uždirbtą nuolaidą), ir kreditų, kuriuos virtotojas išleidžia prekėms įsigyti (būtent kreditų, panaudotų arba teikiant pasiūlymus ir laimint aukcioną, arba panaudotų naudojantis funkcija „pirkti dabar“ taikomai kainai sumažinti arba uždirbtai nuolaidai kaupti), vertę, ir iv) PVM už šį prekių tiekimą *Madbid* turi sumokėti Vokietijoje.

25. *Madbid* apskundė HMRC sprendimą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Jungtinė Karalystė).

26. 2016 m. gegužės 10 d. *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* priėmė preliminarų sprendimą dėl skundo, kuriuo nustatė faktines bylos aplinkybes ir nusprendė pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą. *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* nusprendė, kad kreditai perkami skirtingu tikslu, būtent siekiant dalyvauti *Madbid* aukcionuose, o vėlesnis prekių pirkimas, jeigu ir kai įvyksta, yra papildomas ir atskiras sandoris. Dėl klausimo sudėtingumo, kurį parodo aplinkybė, kad HMRC ir Vokietijos mokesčių administratorius Direktyvą 2006/112 aiškina skirtingai, *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* nusprendė Teisingumo Teismui pateikti šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal teisingą [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies, 24, 62, 63, 65 ir 73 straipsnių aiškinimą tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis:

a) *Madbid* kreditų suteikimas virtotojams už tam tikrą pinigų sumą yra:

i) Teisingumo Teismo [2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *MacDonald Resorts Ltd* (C-270/09, EU:C:2010:780)] 23–42 punktuose nurodyto pobūdžio „išankstiniai veiksmai“, nepatenkantys į 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį, arba

ii) *Madbid* paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 1 dalies c punktą, būtent teisės dalyvauti internetiniuose aukcionuose suteikimas;

b) jeigu teisės dalyvauti internetiniuose aukcionuose suteikimas yra *Madbid* paslaugų teikimas, ar tai yra paslaugų teikimas „už atlygį“, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 1 dalies c punktą, būtent – už tam tikrą už jas mokamą sumą (t. y. pinigus, kuriuos *Madbid* gauna iš virtotojo už kreditus);

c) ar atsakymas į 1b klausimą būtų kitoks, jeigu už pinigų sumą, kurią virtotojas sumoka už kreditus, jam taip pat suteikiama teisė įsigyti tokios pačios vertės prekių, jeigu virtotojas nelaimi aukciono;

d) jeigu *Madbid* neteikia paslaugų už atlygį, kai suteikia virtotojams kreditų už tam tikrą pinigų sumą, ar ji teikia tokias paslaugas kuriuo nors kitu metu,

ir į kokius principus reikėtų atsižvelgti norint pateikti atsakymą į šiuos klausimus?

2. Kokį atlygį pagal teisingą [Direktyvos 2006/112] 2 straipsnio 1 dalies, 14, 62, 63, 65, 73 straipsnių ir 79 straipsnio b punkto aiškinimą *Madbid* gauna už prekių tiekimą virtotojams, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnio 1 dalies a punktą ir 73 straipsnį, tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis? Visų pirma, atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį klausimą:

a) ar virtotojo *Madbid* už kreditus mokama pinigų suma yra „[išankstinis] [su]mokėjimas“ už tiekiamas prekes, kaip tai suprantama pagal 65 straipsnį, todėl „prievolė apskaičiuoti“ PVM atsiranda gavus atlygį, o *Madbid* iš virtotojo 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 panaudotų kreditų vertė, 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) dalis 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 prekes, ar atlygis už tokių prekių tiekimą yra tik aukciono laimėtojo pasiūlyta kaina (su siuntimo ir administravimo mokesčiais), ar vis dėlto kreditų, kuriuos laimėtojas panaudojo pasiūlymui tame aukcione teikti, vertė taip pat yra atlygio už *Madbid* vykdomą tokių 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 kokią įtaką šiam klausimui daro mokesčių neutralumo principas?“

27. Rašytines pastabas pateikė *Madbid*, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Europos Komisija. Per 2017 m. gruodžio 13 d. vykusį posėdį šios šalys taip pat pateikė žodines pastabas.

III. Analizė

A. Pirmas prejudicinis klausimas

28. Pirmu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar *Madbid* kreditų suteikimas vartotojams už tam tikrą pinigų sumą yra „paslaugų teikimas už atlygį“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, ar jis turi būti laikomas 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780) 24 punkte nurodyto pobūdžio „išankstiniais veiksmais“, nepatenkančiais į šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį.

29. Reikia trumpai reziumuoti Teisingumo Teismo sprendimą *MacDonald Resorts*. Teisingumo Teismo buvo paprašyta priimti sprendimą dėl vadinamųjų taškų teisių pirkimo iš bendrovės, parduodančios pakaitinio naudojimosi poilsiavietėse esančiu nekilnojamoju turtu teises. Taškų teisės suteikė vartotojams teisę kiekvienais metais gauti tam tikrą taškų skaičių, kuris galėjo būti iškeičiamas į teisę laikinai naudotis nekilnojamoju turtu arba apsistoti viešbutyje. Teisingumo Teismas nusprendė, kad taškų teisių įsigijimas pats savaime nebuvo vartotojo tikslas. Jų galutinis ketinimas įsigyjant taškų teisių buvo laikinai naudotis nekilnojamoju turtu arba apsistoti viešbutyje. Todėl taškų teisių įsigijimas turėjo būti laikomas „išankstiniais veiksmais“, atliekamais siekiant įgyti teisę laikinai naudotis

nekilnojamuoju turtu [arba] apsigyventi viešbutyje <...>⁸. Pats taškų teisių įsigijimas nebuvo apmokestinamas PVM, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį⁹. Pagal šią nuostatą apmokestinamas buvo tik teisės laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu arba apsigyventi viešbutyje suteikimas¹⁰.

30. Šioje byloje vartotojai gali už tam tikrą pinigų sumą nusipirkti kreditų iš *Madbid*. Kreditai negali būti naudojami prekėms įsigyti tiesiogiai iš *Madbid* parduotuvės. Jie gali būti naudojami tik pasiūlymams *Madbid* aukcionuose teikti. Jų reikia tokiems pasiūlymams teikti.

31. Kaip nurodyta šios išvados 5 ir 6 punktuose, kreditų suteikimas gali būti laikomas arba paslaugų teikimu (būtent, teisės dalyvauti *Madbid* aukcionuose suteikimu)¹¹, arba Sprendime *MacDonald Resorts* nurodyto pobūdžio išankstiniais veiksmais, kurie neapmokestinami PVM (kadangi galima teigti, kad pats kreditų įsigijimas nėra vartotojų tikslas ir kad jų galutinis ketinimas perkant kreditus yra įsigyti prekių).

32. Pirmojoje byloje *Madbid* privalėtų deklaruoti už kreditų suteikimą priskaičiuotą PVM valstybėje narėje, kurioje ji yra įsisteigusi¹², t. y. Jungtinėje Karalystėje. Tokia buvo HMRC nuomonė¹³. Pastarojoje byloje *Madbid* privalėtų deklaruoti už vėlesnį prekių tiekimą priskaičiuotą PVM valstybėje narėje, kurioje baigiasi prekių gabenimas vartotojui¹⁴ (Vokietijoje, jeigu prekės tiekiamos vartotojui Vokietijoje). Tokia buvo Vokietijos mokesčių administratoriaus nuomonė¹⁵.

33. *Madbid* tvirtina, kad kreditų suteikimas yra Sprendime *MacDonald Resorts* nurodyto pobūdžio „išankstiniai veiksmai“.

34. Jungtinė Karalystė ir Europos Komisija tvirtina, kad kreditų suteikimas yra paslaugų teikimas, o ne išankstiniai veiksmai.

35. Pirmiausia reikia išnagrinėti, ar kreditų suteikimas turi būti laikomas paslaugų teikimu, kuris, jeigu atliekamas už atlygį, yra sandoris, apmokestinamas PVM, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, ar Sprendime *MacDonald Resorts* nurodyto pobūdžio „išankstiniais veiksmais“, nepatenkančiais į šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Kadangi, mano nuomone, kreditų suteikimas yra paslaugų teikimas, reikia išnagrinėti, ar jis atliekamas už atlygį. Nagrinėjant šiuos du pirmojo prejudicinio klausimo aspektus reikės atsižvelgti į tai, kad vartotojai prekių iš *Madbid* gali įsigyti laimėdam aukcioną ir įsigydami laimėtas prekes arba naudodamiesi funkcijomis „pirkti dabar“ ir „uždirbta nuolaida“.

8 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 24 punktas (išskirta mano).

9 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1) (toliau – Šeštoji direktyva). Šeštoji direktyva buvo panaikinta ir pakeista Direktyva 2006/112. Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas <...> už atlygį“.

10 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 27 ir 32 punktai.

11 Pagal Direktyvos 2006/112 24 straipsnio 1 dalį sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, turi būti laikomas paslaugų teikimu. Šioje byloje neginčijama, kad kreditų suteikimas nėra prekių tiekimas. Todėl kreditų suteikimas gali būti tik paslaugų teikimas.

12 Direktyvos 2006/112 43 straipsnis.

13 Žr. šios išvados 23 punktą.

14 Direktyvos 2006/112 33 straipsnio 1 dalis.

15 Žr. šios išvados 24 punktą.

1. Ar kreditų suteikimą reikėtų laikyti Sprendime „MacDonald Resorts“ nurodyto pobūdžio „išankstiniais veiksmais“, ar paslaugų teikimu?

a) Kreditų suteikimas negali būti laikomas išankstiniais veiksmais

36. Iš tiesų mažai tikėtina, kad pats dalyvavimas *Madbid* aukcionuose gali būti vartotojų tikslas¹⁶, todėl galutinis vartotojų ketinimas perkant kreditus yra įsigyti prekių.

37. Vis dėlto manau, kad kreditų suteikimas negali būti laikomas Sprendime *MacDonald Resorts* nurodyto pobūdžio „išankstiniais veiksmais“, atliktais siekiant tiekti prekes.

38. Visų pirma, nors *Madbid* kompiuterinėje sistemoje kiekvienam kreditui suteikiama pinigine vertė, kreditai negali būti naudojami kaip valiuta tiesiogiai prekėms iš *Madbid* parduotuvės įsigyti. Teismo posėdyje *Madbid* atstovas pažymėjo, kad įsigyjant tiesiogiai sumokama kreditine arba debetine kortele.

39. Antra, suteikiama atskira paslauga, t. y. suteikiama teisė dalyvauti *Madbid* aukcionuose. Dalyvavimas *Madbid* aukcionuose vartotojams suteikia galimybę įsigyti prekių už žemesnę nei rinkos kainą, nes aukciono laimėtojo pasiūlyta kaina paprastai yra mažesnė nei aukcione parduodamų prekių rinkos kaina. Priešingai, kai prekių įsigijama tiesiai iš *Madbid* parduotuvės, vartotojai už jas sumoka rinkos kainą. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad „vartotojo sprendimas įsigyti kreditų užuot pirkus prekių tiesiogiai *Madbid* parduotuvėje yra sprendimas pirkti galimybę įsigyti siūlomų prekių už mažesnę – dažnai gerokai mažesnę – kainą nei ta, kuri taikoma parduotuvėje. <...> Pasiūlymus aukcione teikiantys vartotojai įgyja galimybę gauti *nuolaidą*, jeigu jie laimėtų aukcioną, o kiti pirkėjai tokios galimybės neturi“¹⁷.

40. Trečia, aukciono laimėtojas neprivalo pirkti aukcione parduodamų prekių. Jeigu laimėtojas nesumoka pasiūlytos kainos per nustatytą laikotarpį, jis praranda teisę įsigyti tas prekes už aukciono laimėtojo pasiūlytą kainą. Todėl kreditų suteikimas nebūtinai baigiasi aukcione parduodamų prekių tiekimu.

41. Ketvirta, jeigu aukciono laimėtojas nusiperka aukcione parduodamų prekių, teikiant pasiūlymus išleistų kreditų vertė neįskaitoma į laimėtojo pasiūlytą kainą. Šių kreditų vertė panaikinama. Kitaip tariant, teikiant pasiūlymus išleisti kreditai negali būti panaudoti įsigyjant aukcione parduodamą prekę.

42. Penkta, kai aukciono laimėtojas nusiperka aukcione parduodamą prekę, o vėliau atšaukia užsakymą, grąžinama tik aukciono laimėtojo pasiūlytos kainos suma. Teikiant pasiūlymus išleistų kreditų vertė negrąžinama.

43. Šešta, situacija byloje *MacDonald Resorts* skiriasi nuo situacijos šioje byloje.

44. Iš tiesų byloje *MacDonald Resorts* nagrinėjama paslauga – vietos viešbutyje arba teisės laikinai naudotis nekilnojamuoju turtu suteikimas – yra „visiškai suteikta“ tik iškeitus teisių taškus į „konkrečias paslaugas“ (teisę apsistoti konkrečiame viešbutyje arba pasinaudoti konkrečiu nekilnojamuoju turtu tam tikrą laikotarpį). Taip buvo, nes vartotojai, įsigiję teisių taškų, nežinojo, koks nekilnojamas turtas bus pasiūlytas konkrečiais metais ir kokia bus apsigyvenimo tokiaime būste vertė taškais. Kai vartotojai įsigijo teisių taškų, paslaugos nebuvo identifikuotos¹⁸.

¹⁶ Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad nėra galutinių įrodymų, ar dalyviai gali išvelgti pramogos vertę dalyvaudami aukcione.

¹⁷ Išskirta mano.

¹⁸ 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 27–29 punktai. Žr. šios išvados 29 punktą.

45. Priešingai, šioje byloje vartotojai, įsigiję kreditų, žino, kokia paslauga bus suteikta – būtent teisė dalyvauti *Madbid* aukcionuose. Kaip tvirtino Komisija, ši paslauga yra identifikuota ir suteikta iškart (nes vartotojai, įsigiję kreditų, iškart gali teikti pasiūlymus *Madbid* aukcionuose).

46. Todėl kreditų įsigijimas negali būti laikomas išankstiniais veiksmais, atliktais siekiant tiekti prekes.

b) Kai teikiant pasiūlymus išleisti kreditai naudojami prekėms įsigyti pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, išankstinių veiksmų nėra

47. Kaip paašškinta šios išvados 20–22 punktuose, kai vartotojas pasitraukia iš aukciono arba jį pralaimi, teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertė neprarandama¹⁹.

48. Iš tiesų vartotojas gali įsigyti prekių iš *Madbid* aukciono metu spausdamas mygtuką „pirkti dabar“. Tokiu atveju kreditų vertė, kurią vartotojas išleido teikdamas pasiūlymus tame aukcione, įskaitoma į pirminę naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomą kainą.

49. Vartotojas taip pat gali nusipirkti prekių iš *Madbid* pasinaudodamas funkcija „uždirbta nuolaida“. Tokiu atveju uždirbta nuolaida, kurios suma lygi to vartotojo teikiant pasiūlymus *Madbid* aukcionuose išleistų kreditų vertei, yra įskaitoma į prekių kainą *Madbid* parduotuvėje.

50. *Madbid* teigimu, aplinkybė, kad teikiant pasiūlymus išleisti kreditai gali būti naudojami prekėms tiesiogiai įsigyti iš jos internetinės parduotuvės, rodo, kad kreditų suteikimas yra *MacDonald Resorts* nurodyto pobūdžio „išankstinis veiksmas“.

51. Vis dėlto, manau, kad šis argumentas nekelia abejonių dėl mano išvados šios išvados 46 punkte.

52. Iš tiesų, pirma, į prekių, įsigytų pasinaudojant funkcijomis „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, kainą gali būti įskaičiuojama tik kreditų, išleistų teikiant pasiūlymus, vertė. Teikiant pasiūlymus neišleisti kreditai negali būti įskaičiuojami į šių prekių kainą.

53. Antra, paslauga buvo suteikta vartotojui, kuriam buvo suteikta nuolaida nuo pirminės naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomos kainos arba nuo kainos *Madbid* parduotuvėje. Šis vartotojas dalyvavo aukcione, kuris jam suteikė teisę aukcione parduodamų prekių įsigyti už mažesnę nei rinkos kainą. Neturi reikšmės, kad tas vartotojas nusprendė nepasinaudoti ta teise (spaudžiant mygtuką „pirkti dabar“) arba kad jam nepasisekė ir jis pralaimėjo aukcioną, taigi jis turi sumokėti visą prekių rinkos kainą²⁰. Tai neturi jokios reikšmės aplinkybei, kad jam buvo suteikta atskira paslauga. Iš tiesų tas vartotojas galėjo nuspręsti prekių tiesiogiai įsigyti iš *Madbid* parduotuvės prieš tai nedalyvaudamas aukcione²¹. Jis būtų sumokėjęs tą pačią kainą, t. y. prekių rinkos kainą.

54. Šiuo klausimu *Madbid* argumentą, kad situacija šioje byloje yra panaši į situaciją byloje *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, reikia atmesti. Byloje *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* Teisingumo Teismas nusprendė, kad rezervuojant viešbučio kambarį vartotojo sumokami rankpinigiai, kurie įskaitomi į visą kambario kainą, jeigu vartotojas apsistoja kambaryje, nėra atlygis už savarankišką ir atskirą paslaugą²². *Madbid* tvirtina, kad reikia daryti išvadą, jog teikiant pasiūlymus panaudoti kreditai,

19 Priešingai, kai vartotojas laimi aukcioną, teikiant pasiūlymus išleistų kreditų vertė prarandama.

20 Vartotojas, kuris prekę įsigyja pasinaudodamas funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“ moka visą prekių rinkos kainą, nes jis sumokėjo už teikiant pasiūlymus išleistus kreditus, kurių vertė įskaitoma į pirminę naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomą kainą arba į *Madbid* parduotuvėje taikomą kainą.

21 Šiuo klausimu sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pažymima, kad „atsižvelgiant į skirtingą vartotojų, kurie iš karto apsiperka *Madbid* parduotuvėje ir kurie perka kreditus ir dalyvauja aukcione, elgesį akivaizdu, kad pastaroji vartotojų grupė turi turėti priežastį elgtis taip, kaip ji elgiasi, ir kad tokia priežastis yra noras dalyvauti aukcione tikintis jį laimėti“.

22 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, 26 ir 27 punktai.

kurių vertė įskaitoma į prekių, įsigytų naudojant funkciją „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, kainą, nėra atlygis už kokios nors paslaugos teikimą. Vis dėlto manau, kad vartotojui buvo suteikta atskira paslauga, nes jam buvo leista dalyvauti aukcione. Situacija šioje byloje skiriasi nuo situacijos byloje *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*.

55. Trečia, teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertė kartais prarandama, nes vartotojai nepasinaudoja galimybe prekę įsigyti tiesiogiai, kai šių kreditų vertė gali būti atskaitoma²³.

56. Ketvirta, kai vartotojas prekių įsigyja naudodamasis funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, o vėliau atšaukia užsakymą, grąžinama tik pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina arba kaina, taikoma *Madbid* parduotuvėje. Panaudotų kreditų vertė teikiant pasiūlymus negrąžinama.

57. Todėl kreditų suteikimas negali būti laikomas išankstiniais veiksmais, atliktais siekiant tiekti prekes. Jis turi būti laikomas paslaugų teikimu – būtent teisės dalyvauti *Madbid* aukcionuose suteikimu.

58. Siekiant išsamumo reikia pažymėti, kad pagal jurisprudenciją kelios formaliai atskiros paslaugos turi būti laikomos vienu sandoriu, kai jos yra taip glaudžiai susijusios, jog objektyviai sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurios padalijimas būtų dirbtinis, arba kai viena ar kelios paslaugos sudaro pagrindinę paslaugą, o viena ar kelios kitos paslaugos sudaro vieną ar kelias papildomas paslaugas, kurioms taikoma pagrindinės paslaugos apmokestinimo tvarka²⁴. Visos bylos šalys sutaria, kad ši jurisprudencija nėra taikytina. Manau, kad, pirma, kreditų suteikimas ir prekių tiekimas negali būti laikomas viena neskaidoma paslauga, nes vartotojai gali įsigyti prekių tiesiogiai iš *Madbid* parduotuvės nedalyvaudami aukcionuose. Antra, manau, kad kreditų suteikimas negali būti laikomas papildoma prekių tiekimo paslauga, nes funkcijomis „pirkti dabar“ ir „uždirbta nuolaida“ siekiama užtikrinti, kad vartotojai negalėtų prarasti pinigų dalyvaudami aukcionuose. Todėl šių funkcijų tikslas – paskatinti vartotojus dalyvauti aukcionuose. Prekių tiekimas taip pat negali būti laikomas papildoma kreditų suteikimo paslauga, nes vartotojai retai nekreipia dėmesio į galimybę panaudoti kreditus arba įsigyti prekių naudojantis funkcijomis „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“. Todėl šiame punkte nurodyta jurisprudencija netaikytina.

2. Ar kreditai suteikiami už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą?

59. Pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, kad ši direktyva būtų taikoma paslaugoms teikti, paslauga turi būti suteikta už atlygį.

60. Pagal nusistovėjusią jurisprudenciją paslaugos teikiamos už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 punkto c dalį, tik jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuris užtikrinamas abipusiškai, o paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą. Teisingumo Teismas nusprendė, kad taip yra, jeigu tarp suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys, nes sumos yra realus atlygis už atskirą paslaugą, suteiktą egzistuojant tokiam teisiniam santykiui²⁵.

61. *Madbid* tvirtina, kad jeigu kreditų suteikimas būtų laikomas paslaugų teikimu, paslauga nebūtų suteikta už atlygį.

23 Kaip nurodyta šios išvados 21 punkte, „uždirbta nuolaida“ galioja 365 dienas nuo tada, kai kreditas buvo panaudotas aukcione.

24 2016 m. gruodžio 8 d. Sprendimo *Stock '94*, C-208/15, EU:C:2016:936, 27 punktas.

25 1994 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13 ir 14 punktai, 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, 39 punktas, 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Société thermale d'Eugénie-Les-Bains*, C-277/05, EU:C:2007:440, 19 punktas, 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 16 ir 26 punktai, 2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Dixons Retail*, C-494/12, EU:C:2013:758, 32 ir 33 punktai, 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo *Lajvér*, C-263/15, EU:C:2016:392, 26 punktas, 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, 28 punktas ir 2017 m. sausio 18 d. Sprendimo *SAWP*, C-37/16, EU:C:2017:22, 25 ir 26 punktai.

62. Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija tvirtina, kad kreditai suteikti už atlygį, t. y. atlygis yra vartotojų sumokėta suma už kreditų suteikimą.

63. Manau, kad kreditai yra suteikiami už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Atlygis yra vartotojų sumokėta suma už kreditų suteikimą²⁶.

64. Pirma, egzistuoja teisinis santykis tarp *Madbid* ir vartotojų. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad kai asmenys užsiregistruoja internete kaip vartotojai, jie turi sutikti su *Madbid* sutarties sąlygomis. Vėlesnis kreditų pirkimas yra teisiniai *Madbid* ir vartotojų santykiai.

65. Antra, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp teisės dalyvauti *Madbid* aukcionuose suteikimo ir vartotojų sumokėtos sumos už kreditų suteikimą. Iš tiesų, kreditai naudojami pasiūlymams teikti *Madbid* aukcionuose.

66. Be to, jei vartotojas laimi aukcioną, nėra ryšio tarp aukcione parduodamos prekės tiekimo ir už kreditų suteikimą sumokėtos kainos. Taip yra todėl, kad pasiūlymams teikti tame aukcione panaudotų kreditų vertė yra panaikinama. Ji neįskaitoma į aukciono laimėtojo pasiūlytą kainą. Be to, prekių tiekimo gali nebūti, nes aukciono laimėtojas nėra įpareigotas pirkti laimėtą prekę.

67. Be to, kai vartotojas pasitraukia iš aukciono arba jį pralaimi, ryšys tarp prekių, įsigytų pasinaudojant funkcijomis „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, tiekimo ir už kreditų suteikimą sumokėtos kainos, kaip teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, yra netiesioginis. Tiesa, teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertė įskaitoma į pirminę naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomą kainą arba *Madbid* parduotuvėje taikomą kainą. Vis dėlto tik teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertė gali būti įskaityta į prekių kainą. Be to, kartais gali nebūti prekių tiekimo, jeigu vartotojas nekreipia dėmesio į galimybę įsigyti prekę, iš kurios kainos gali būti atimta teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų kaina.

68. Darytina išvada, kad kreditai suteikiami už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Šis atlygis yra vartotojų už kreditų suteikimą sumokėta suma.

3. Kitų paslaugų teikimo už atlygį nėra

69. Siekiant išsamumo reikia pažymėti, kad, išskyrus kreditų suteikimą, *Madbid* neteikia paslaugų už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Paslauga nėra teikiama, kai vartotojas pateikia pasiūlymą aukcione (nes būtent suteikti kreditai leidžia vartotojui teikti pasiūlymus) arba kai baigiasi kreditų, arba už šiuos kreditus suteiktos „uždirbtos nuolaidos“ galiojimas (nes tuo metu *Madbid* neteikia papildomos paslaugos).

70. Todėl atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą turi būti, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai bendrovė valdo aukcionų, kuriuose mokamas pasiūlymo kėlimo mokestis, interneto svetainę ir tiesiogiai parduoda prekes internetinėje parduotuvėje, tokių tos bendrovės suteikiamų kreditų suteikimas registruotiems vartotojams kaip pagrindinėje byloje, kurie leidžia vartotojams pateikti pasiūlymus tos bendrovės aukcionuose, tačiau kurie negali būti iškeičiami tiesiogiai į prekes, negali būti laikomas Sprendime *MacDonald Resorts* nurodyto pobūdžio „išankstiniais veiksmais“, nepatenkančiais į Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Jis turi būti laikomas paslaugų teikimu už atlygį, kaip tai suprantama pagal tos nuostatos c punktą, nes atlygis yra už kreditų suteikimą vartotojų sumokėta suma. Kreditų suteikimas už šią sumą taip pat turi

²⁶ Kaip nurodyta šios išvados 16 punkte.

būti laikomas paslaugų teikimu už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, tada, kai vartotojas pasitraukia iš aukciono arba jį pralaimi ir nusprendžia prekių įsigyti iš bendrovės, ir tokiu atveju teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertė įskaitoma į šių prekių kainą.

B. Antrasis prejudicinis klausimas

71. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ką reikėtų laikyti atlygiu už *Madbid* prekių tiekimą, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies a punktą.

72. Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar už kreditų suteikimą vartotojų sumokėta suma turėtų būti laikoma išankstiniu apmokėjimu, kaip tai suprantama pagal tos direktyvos 65 straipsnį, taigi tai būtų dalis atlygio už prekių tiekimą. Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tada, kai vartotojas nelaimi aukciono ir teikiant pasiūlymus panaudota kreditų vertė įskaitoma į prekių, įsigytų naudojantis funkcijomis „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, kainą, šių kreditų suma yra kainos nuolaida, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punktą, ar tai yra dalis atlygio už tą prekių tiekimą. Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tuo atveju, jei vartotojas laimi aukcioną ir nusiperka laimėtas prekes, atlygis už prekių tiekimą apima tik aukciono laimėtojo pasiūlytą kainą ir siuntimo ir administravimo mokesčių, ar jis taip pat apima ir tame aukcione teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertę.

73. Reikia išnagrinėti, pirma, ar už kreditų suteikimą sumokėta suma yra išankstinis mokėjimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį; antra, kas yra atlygis už aukcione laimėtų prekių tiekimą ir, trečia, kas yra atlygis už prekių, įsigytų naudojantis funkcijomis „pirkti dabar“ ir „uždirbta nuolaida“, tiekimą.

1. Už kreditų suteikimą sumokėta suma nėra išankstinis mokėjimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį

74. Pagal Direktyvos 2006/112 63 straipsnį PVM mokėtinas, kai yra patiektos prekės arba suteiktos paslaugos.

75. Vis dėlto šios direktyvos 65 straipsnis nustato, kad kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygį ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio.

76. Pagal jurisprudenciją tam, kad atsirastų prievolė sumokėti PVM, reikia, jog apie visus su apmokestinimo momentu susijusius faktus, t. y. būsimą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, jau būtų žinoma ir, konkrečiai kalbant, kad šios prekės ar paslaugos būtų tiksliai identifiкуotos²⁷.

77. *Madbid* ir Jungtinės Karalystės vyriausybė sutaria, kad už kreditų suteikimą vartotojų sumokėta suma nėra išankstinis mokėjimas, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį. Komisija šiuo klausimu nuomonės nepateikė.

78. Manau, kad už kreditų suteikimą sumokėta suma negali būti laikoma išankstiniu mokėjimu prieš tiekiant prekes, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį.

²⁷ 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments*, C-419/02, EU:C:2006:122, 48 punktą, 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Macdonald Resorts*, C-270/09, EU:C:2010:780, 31 punktą, 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Orfey Bgaria*, C-549/11, EU:C:2012:832, 28 punktą ir 2013 m. kovo 7 d. Sprendimo *Efir*, C-19/12, nepaskelbta Rink., EU:C:2013:148, 32 punktą.

79. Iš tiesų, kaip paaiškinta šios išvados 63–68 punktuose, už kreditų suteikimą sumokėta suma yra atlygis už paslaugos teikimą (būtent teisės dalyvauti *Madbid* aukcionuose suteikimą), o ne už prekių tiekimą po aukciono (jeigu prekės tiekiamos). Tai yra du atskiri sandoriai. Už vieną sandorį kaip atlygis sumokėta suma negali būti laikoma išankstiniu atlygio už kitą sandorį mokėjimu.

80. Bet kokių atveju, kaip teigia *Madbid*, įsigydami kreditų vartotojai nežino, kokias prekes jie pirks iš *Madbid*²⁸. Šios prekės nėra tiksliai identifikuotos, kaip to reikalaujama pagal šios išvados 76 punkte minėtą jurisprudenciją.

81. Todėl už kreditų suteikimą sumokėta suma negali būti laikoma išankstiniu mokėjimu prieš tiekiant prekes, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį.

2. Kas yra atlygis už aukcione laimėtos prekės tiekimą?

82. Pagal Direktyvos 2006/112 73 straipsnį apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjancio asmens už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą.

83. Pagal nusistovėjusią jurisprudenciją atlygis yra subjektyvi vertė, būtent – kiekvienu konkrečiu atveju faktiškai gauta vertė, o ne pagal objektyvius kriterijus nustatoma vertė²⁹.

84. *Madbid* tvirtina, kad atlygis už aukcione laimėtų prekių tiekimą apima ne tik aukciono laimėtojo pasiūlytą kainą ir siuntimo ir administravimo mokestį, bet ir teikiant pasiūlymus tame aukcione panaudotų kreditų vertę.

85. Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija tvirtina, kad atlygis už aukcione laimėtų prekių tiekimą yra tik aukciono laimėtojo pasiūlyta kaina ir siuntimo ir administravimo mokestis.

86. Manau, kad atlygis už aukcione laimėtų prekių tiekimą yra tik aukciono laimėtojo pasiūlyta kaina ir siuntimo ir administravimo mokestis. Už kreditų, panaudotų tame aukcione teikiant pasiūlymus, suteikimą sumokėta suma nėra atlygis už tų prekių tiekimą, nes, kaip paaiškinta šios išvados 63–68 punktuose, tai yra atlygis už teisės dalyvauti tame aukcione suteikimą, o tai yra atskiras sandoris.

3. Kas yra atlygis už prekių, įsigytų naudojantis funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, tiekimą?

87. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tais atvejais, kai vartotojas prekes perka naudodamasis funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, atlygis už šį prekių tiekimą yra pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina arba *Madbid* internetinėje parduotuvėje taikoma kaina, ar vis dėlto tai yra pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina arba *Madbid* internetinėje parduotuvėje taikoma kaina atėmus kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertę.

28 Išskyrus atvejį, kai kreditų įsigyjama vis dar vykstant aukcionui. Iš tiesų Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo nurodyta, kad „*Madbid* interneto svetainėje taip pat nurodyta „greito papildymo“ funkcija, kuri <...> [neleidžia vartotojams] pralaimėti aukciono dėl kreditų trūkumo vykstant aukcionui“. Vis dėlto net ir tuo atveju dėl šios išvados 79 punkte nurodytų priežasčių už kreditų suteikimą sumokėta suma nebūtų išankstinis mokėjimas prieš tiekiant aukcione parduodamas prekes.

29 1981 m. vasario 5 d. Sprendimo *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, EU:C:1981:38, 13 punktas, 1988 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, EU:C:1988:508, 16 punktas, 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Argos Distributors*, C-288/94, EU:C:1996:398, 16 punktas, 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gäsabäck*, C-412/03, EU:C:2005:47, 21 punktas ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Tulică ir Plavoşin*, C-249/12 ir C-250/12, EU:C:2013:722, 33 punktas.

88. *Madbid* tvirtina, kad tais atvejais, kai prekių įsigyjama pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, atlygis už šį prekių tiekimą apima kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertę.

89. Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija tvirtina, kad atlygis už šį prekių tiekimą yra pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina arba *Madbid* parduotuvėje taikoma kaina ir siuntimo ir administravimo mokestis atėmus kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertę.

a) Kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė nėra įtraukta į atlygį už prekių, įsigytų pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, tiekimą

90. Manau, tuo atveju, kai prekių įsigyjama pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, atlygis už šį prekių tiekimą yra pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina arba *Madbid* parduotuvėje taikoma kaina ir siuntimo ir administravimo mokestis atėmus kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertę³⁰.

91. Taip yra todėl, kad, kaip paaiškinta šios išvados 63–68 punktuose, už kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, suteikimą sumokėta suma yra atlygis už paslaugą – būtent už teisės dalyvauti *Madbid* aukcionuose suteikimą. Todėl ši suma negali būti įtraukta į atlygį už vėlesnį prekių, įsigytų pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, tiekimą, tai yra atskiras sandoris.

92. Todėl kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė, kuri įskaitoma į pirminę naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomą kainą arba *Madbid* parduotuvėje taikomą kainą, turi būti laikoma kainos už prekes, įsigytas pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, nuolaida, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punktą. Pati šių kreditų vertė nėra šių prekių tiekimo apmokestinamoji suma.

93. Be to, jeigu kreditai būtų laikomi čekiais, kuriuos kartą išleidus teikiant pasiūlymus būtų galima naudoti siekiant gauti nuolaidą prekėms, įsigyjamoms pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“³¹, tai atitiktų Teisingumo Teismo išvadą byloje *Elida Gibbs*, kad apmokestinamoji suma yra prekių pardavimo kaina atėmus čekio vertę³², o nagrinėjamoje byloje – pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina arba *Madbid* parduotuvėje taikoma kaina (su siuntimo ir administravimo mokesčiu), atėmus kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertę.

b) Atvejis, kai kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė yra lygi pirminei naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomai kainai arba „Madbid“ parduotuvėje taikomai kainai

94. Vis dėlto, kai kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė yra lygi pirminei naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomai kainai arba *Madbid* parduotuvėje taikomai kainai, nuolaida sudaro 100 % prekių, įsigytų pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, kainos. Tokiu atveju galėtų būti keliamas klausimas, ar kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė yra kainos nuolaida, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punktą.

95. Šiuo klausimu reikėtų remtis 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimu *Kuwait Petroleum* (C-48/97, EU:C:1999:203). Šioje byloje naftos bendrovė vartotojams siūlė čekius kiekvieną kartą įsigyjant 12 litrų degalų. Šiais čekiais galėjo būti atsiskaitoma už prekes, pasirinktas iš katalogo (toliau – išperkamosios prekės). Kuro kaina buvo tokia pati, neatsižvelgiant į tai, ar vartotojai ėmė čekius, ar ne. Kaip minėta

³⁰ Vis dėlto kreditai, kurių vertė atimama iš pirminės naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomos kainos arba *Madbid* parduotuvėje taikomos kainos, yra kreditai, panaudoti pasiūlymams aukcionuose, kuriuose nebuvo laimėta, teikti (kadangi tuo atveju, kai vartotojas laimi aukcioną, kreditai, kuriuos jis panaudojo teikdamas pasiūlymus tame aukcione, yra panaikinami).

³¹ Reikia pažymėti, kad kreditai negali būti laikomi tiesiog prekių įsigijimo čekiais, nes: i) jų negalima naudoti prekėms įsigyti tiesiogiai iš *Madbid* (žr. šios išvados 16 punktą) ir ii) jais mokama už paslaugą, būtent teisę dalyvauti *Madbid* aukcionuose.

³² 1996 m. spalio 24 d. Sprendimo *Elida Gibbs*, C-317/94, EU:C:1996:400, 29, 34 ir 35 punktai.

šioje išvadoje, Teisingumo Teismas nusprendė, kad vartotojams nebuvo suteikta išperkamuųjų prekių kainos nuolaida, nes Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies b punkte³³, dabar – Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punkte, nustatyta sąvoka „kainos nuolaida“ negali būti taikoma nuolaidoms, kurios sudaro 100 % kainos³⁴. Taigi išperkamosios prekės buvo realizuojamos neatlygintinai. Pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalį (dabar – Direktyvos 2006/112 16 straipsnis)³⁵ prekių realizavimas neatlygintinai turi būti laikomas prekių tiekimu už atlygį, kai PVM už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas³⁶.

96. Savo rašytinėse pastabose *Madbid* tvirtina, kad remiantis Sprendimu *Kuwait Petroleum* darytina išvada, kad kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė negali būti laikoma kainos nuolaida, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punktą.

97. Teismo posėdyje gavusi klausimą dėl šio aspekto Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodė, kad tais atvejais, kai kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė yra lygi pirminei naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomai kainai arba *Madbid* parduotuvėje taikomai kainai, atlygio už prekes, įsigytas pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, dydis nėra lygus nuliui. Iš tiesų tokiu atveju turi būti sumokėtas siuntimo ir administravimo mokestis ir tai yra dalis atlygio už šį prekių tiekimą. Šis mokestis negali būti sumažintas kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, suma.

98. Komisija mano, kad iš Sprendimo *Kuwait Petroleum* matyti, kad tuo atveju, kai kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė yra lygi pirminei naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomai kainai arba *Madbid* parduotuvėje taikomai kainai, prekės realizuojamos neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 16 straipsnį. Todėl tokiu atveju pagal šios direktyvos 74 straipsnį apmokestinamoji suma yra *Madbid* sumokėta pirkimo kaina. Vis dėlto Komisija pažymėjo, kad paprastai *Madbid* nerealizuoja prekių neatlygintinai, taigi Sprendimas *Kuwait Petroleum* nėra itin reikšmingas nagrinėjamai bylai.

99. Manau, priešingai, nei tvirtina *Madbid*, remiantis Sprendimu *Kuwait Petroleum* negalima daryti išvados, kad kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė nėra kainos nuolaida, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punktą. Iš tiesų toje byloje nuolaida sudarė visą bet kurios išperkamosios prekės kainą, o nagrinėjamoje byloje kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė, kuri įskaitoma į pirminę naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomą kainą arba *Madbid* parduotuvėje taikomą kainą, paprastai yra mažesnė nei ta kaina³⁷. Todėl nagrinėjamu atveju dalis prekių kainos paprastai sumokama vienu iš priimtinių mokėjimo būdų, pavyzdžiui, kreditine arba debetine kortele.

100. Be to, manau, kad tais atvejais, kai kredito, panaudoto teikiant pasiūlymus, vertė yra lygi pirminei naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomai kainai arba *Madbid* parduotuvėje taikomai kainai, prekių, įsigytų pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, tiekimas nėra realizavimas neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 16 straipsnį.

33 Žr. šios išvados 9 išnašą. Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalyje nustatyta, kad „į apmokestinamąją vertę neįeina: <...> (b) kainos nuolaidos klientui, suteikiamos tiekimo metu; <...>“.

34 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 16 ir 17 punktai.

35 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad „[p]rekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirtą turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai pridėtinės vertės mokestis už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį. <...>“.

36 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 26–32 punktai.

37 Kaip nurodyta šios išvados 98 punkte, teismo posėdyje Komisija tvirtino, ir to niekas neginčijo, kad *Madbid* paprastai nerealizuoja prekių neatlygintinai.

101. Tiesa, byloje *Kuwait Petroleum* buvo du atskiri sandoriai (būtent – degalų tiekimas ir išperkamųjų prekių tiekimas) ir degalų kaina buvo tokia pati, neatsižvelgiant į tai, ar vartotojai ėmė čekius, ar ne. Panašiai, nagrinėjamoje byloje yra du sandoriai ir už kreditus sumokėta suma yra ta pati, neatsižvelgiant į tai, ar vartotojas naudoja juos pasiūlymams teikti, ar to nedaro 180 dienų³⁸, ir neatsižvelgiant į tai, ar vartotojas įskaito kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertę į pirminę naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomą kainą arba *Madbid* parduotuvėje taikomą kainą ar to nepadaro per 365 dienas³⁹.

102. Vis dėlto reikia pažymėti, kad byloje *Kuwait Petroleum* Teisingumo Teismas nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui įvertinti, ar dalis už degalus sumokėtos kainos, neatsižvelgiant į tai, ar ji gali būti identifikuojama, buvo atlygis už išperkamąsias prekes. Priežastis, dėl kurios Teisingumo Teismas vis dėlto nusprendė, kad išperkamųjų prekių tiekimas buvo realizavimas neatlygintinai, buvo ta, kad aplinkybė, jog kaina už degalus buvo ta pati, nepriklausomai nuo to, ar vartotojai ėmė čekius, tikrai rodė, kad išperkamųjų prekių tiekimas buvo realizavimas neatlygintinai⁴⁰. Priešingai, šioje byloje kaina už prekes, perkamas iš *Madbid*, yra aiškiai identifikuojama. Kai vartotojas prekes įsigyja pasinaudodamas funkcija „pirkti dabar“, pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina ir nauja kaina (t. y. pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina atėmus kreditų, kuriuos tas vartotojas panaudojo teikdamas pasiūlymus aptariamame aukcione, vertę) tam vartotojui yra nurodyta⁴¹. Panašiai, prekių *Madbid* parduotuvėje kaina būtinai yra nurodyta toje parduotuvėje, nes šias prekes gali įsigyti vartotojai, kurie nepirko kreditų ir kuriems dėl to nebuvo suteikta „uždirbta nuolaida“, kuri būtų galėjusi būti įskaityta į tą kainą. Todėl nagrinėjamoje byloje prekės, kurių buvo įsigyta pasinaudojant funkcijomis „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, yra tiekiamos už identifikuojamos sumos sumokėjimą. Be to, tos sumos sumokėjimas yra atskiras nuo sumos už kreditų suteikimą sumokėjimą. Iš tiesų, pirmasis mokėjimas turi būti būtinai atliekamas *po* pastarojo mokėjimo, nes įsigydamas kreditų vartotojas nežino, kurias prekes jis įsigis iš *Madbid* ir už kokią kainą. Todėl, kai kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė yra lygi pirminei naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomai kainai arba *Madbid* parduotuvėje taikomai kainai, prekės, įsigytos pasinaudojant funkcija „pirkti dabar“ arba „uždirbta nuolaida“, nėra realizuojamos neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 16 straipsnį.

103. Bet kokių atveju reikia pažymėti, kad, kaip tvirtino Jungtinės Karalystės vyriausybė, vartotojai turi sumokėti siuntimo ir administravimo mokesį net ir tuo atveju, jei kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė yra lygi pirminei naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomai kainai arba *Madbid* parduotuvėje taikomai kainai. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą priėmęs teismas turi išnagrinėti, ar *Madbid* atliekamas prekių pardavimas ir jų siuntimas turėtų būti laikomi atskirais sandoriais. Vis dėlto reikia pažymėti, kad teismo posėdyje Jungtinės Karalystės vyriausybė teigė, o *Madbid* ir Komisija to neginčijo, kad kiekvienu atveju, kai *Madbid* tiekia prekes ir pristato jas vartotojams, ji atlieka vieną prekių tiekimą. Jeigu taip būtų, siuntimo ir administravimo mokesčiai turėtų būti laikomas dalimi atlygio už prekių tiekimą. Tas tiekimas nebūtų realizavimas neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 16 straipsnį.

38 Tokiu atveju uždirbtos nuolaidos galiojimas baigiasi.

39 Tokiu atveju kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė panaikinama.

40 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, 27, 31 ir 32 punktai.

41 *Madbid* sutarties sąlygų 15.2 punkte nurodyta: „kai paspaudžiamas mygtukas „pirkti dabar“, <...> kreditų, kuriuos <...> vartotojas jau yra išleidęs aukcione, kaina atskaitoma iš naudojantis funkcija „pirkti dabar“ taikomos kainos. <...> Tuomet registruotam vartotojui rodoma naujoji kaina (t. y. naudojantis funkcija „pirkti dabar“ taikoma kaina, sumažinta vartotojo išleistų <...> kreditų kaina) ir jo prašoma patvirtinti, kad jis pageidauja įsigyti produktą už tą kainą.“

104. Todėl manau, kad net ir tuo atveju, kai kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė yra lygi pirminei naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikomai kainai arba *Madbid* parduotuvėje taikomai kainai, šių kreditų vertė turėtų būti laikoma kainos nuolaida, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b punktą. *Madbid* priskiriama apmokestinamoji suma, kaip nurodyta šios išvados 92 ir 93 punktuose, yra prekių pardavimo kaina (pirminė naudojant funkciją „pirkti dabar“ taikoma kaina arba *Madbid* parduotuvėje taikoma kaina) ir siuntimo ir administravimo mokestis, sumažintas kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, verte.

105. Todėl atsakymas į antrąjį klausimą turi būti toks: už tokių kaip nagrinėjamoje byloje kreditų suteikimą sumokėta suma negali būti laikoma išankstiniu mokėjimu prieš tiekiant prekes, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį. Kai vartotojas laimi aukcioną, atlygis už laimėtos prekės tiekimą apima tik aukciono laimėtojo pasiūlytą kainą su siuntimo ir administravimo mokesčiu. Kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus tame aukcione, vertė nėra dalis atlygio už laimėtos prekės tiekimą. Kai vartotojas pasitraukia iš aukciono arba jį pralaimi ir nusprendžia prekių įsigyti iš bendrovės, ir tokiu atveju teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertė įskaitoma į šių prekių kainą, atlygis už šių prekių tiekimą yra ta kaina su siuntimo ir administravimo mokesčiu, sumažinta kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, verte. Tokiu atveju kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė turi būti laikoma kainos nuolaida, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b dalį.

C. Trečiasis prejudicinis klausimas

106. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia: jeigu dvi valstybės narės taiko skirtingas to paties sandorio apmokestinimo PVM taisykles, kiek vienos iš tokių valstybių narių teismai turėtų atsižvelgti į siekį vengti to sandorio dvigubo apmokestinimo ir, priešingai, neapmokestinimo ir į mokesčių neutralumo principą.

107. Manau, kad, kaip teigė Komisija, atsakymas į trečiąjį prejudicinį klausimą turi būti toks: jeigu valstybės narės teismai, kurių sprendimai pagal nacionalinę teisę gali būti toliau apskundžiami teismine tvarka, žino, kad kitos valstybės narės teismai arba mokesčių administratoriai Direktyvos 2006/112 nuostatas aiškina kitaip nei jie patys, pagal SESV 267 straipsnį jie gali klausimą pateikti Teisingumo Teismui.

IV. Išvada

108. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui atsakyti į *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Jungtinė Karalystė) pateiktus prejudicinius klausimus taip:

1. Tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai bendrovė valdo aukcionų, kuriuose mokamas pasiūlymo kėlimo mokestis, interneto svetainę ir taip pat tiesiogiai parduoda prekes internetinėje parduotuvėje, tokių tos bendrovės suteikiamų kreditų suteikimas registruotiems vartotojams kaip pagrindinėje byloje, kurie leidžia vartotojams pateikti pasiūlymus tos bendrovės aukcionuose, tačiau kurie negali būti iškeičiami tiesiogiai į prekes, negali būti laikomas 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780) 24 punkte nurodyto pobūdžio „išankstiniais veiksmais“, nepatenkančiais į 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Jis turi būti laikomas paslaugų teikimu už atlygį, kaip tai suprantama pagal tos nuostatos c punktą, nes atlygis yra už kreditų suteikimą vartotojų sumokėta suma. Kreditų suteikimas už šią sumą taip pat turi būti laikomas paslaugų teikimu už atlygį, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, tada, kai vartotojas pasitraukia iš aukciono arba jį pralaimi ir nusprendžia prekių įsigyti iš bendrovės, ir tokiu atveju teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertė įskaitoma į šių prekių kainą.

2. Už tokių kaip nagrinėjamoje byloje kreditų suteikimą sumokėta suma negali būti laikoma išankstiniu mokėjimu prieš teikiant prekes, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsnį. Kai vartotojas laimi aukcioną, atlygis už laimėtos prekės tiekimą apima tik aukciono laimėtojo pasiūlytą kainą su siuntimo ir administravimo mokesčiu. Kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus tame aukcione, vertė nėra dalis atlygio už laimėtų prekių tiekimą. Kai vartotojas pasitraukia iš aukciono arba jį pralaimi ir nusprendžia prekių įsigyti iš bendrovės, ir tokiu atveju teikiant pasiūlymus panaudotų kreditų vertė įskaitoma į šių prekių kainą, atlygis už šių prekių tiekimą yra ta kaina su siuntimo ir administravimo mokesčiu, sumažinta kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, verte. Tokiu atveju kreditų, panaudotų teikiant pasiūlymus, vertė turi būti laikoma kainos nuolaida, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 79 straipsnio b dalį.
3. Jeigu valstybės narės teismai, kurių sprendimai pagal nacionalinę teisę gali būti toliau apskundžiami teismine tvarka, žino, kad kitos valstybės narės teismai arba mokesčių administratoriai Direktyvos 2006/112 nuostatas aiškina kitaip nei jie patys, pagal SESV 267 straipsnį jie gali klausimą pateikti Teisingumo Teismui.