TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. spalio 7 d.*

Sujungtose bylose C-53/09 ir C-55/09

dėl *House of Lords* (Jungtinė Karalystė) 2008 m. gruodžio 15 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2009 m. vasario 6 ir 9 d., pagal EB 234 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

prieš

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

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

* Proceso kalba: vokiečių.

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai A. Arabadjiev, A. Rosas (pranešėjas), U. Lõhmus ir P. Lindh,

generalinis advokatas P. Mengozzi,
posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. sausio 21 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Loyalty Management UK Ltd*, atstovaujamos solisitoriaus G. Sinfield ir QC D. Milne,

— *Baxi Group Ltd*, atstovaujamos solisitoriaus B. Cooper ir baristerio D. Scorey,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth ir S. Hathaway, padedamų baristerio R. Hill,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Georgiadis, I. Bakopoulos ir M. Tassopoulou,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir R. Lyal,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274) (toliau – Šeštoji direktyva), 5, 6 straipsnių, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto ir 17 straipsnio 2 dalies, atsižvelgiant į šios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte pateiktą redakciją, išaiškinimu.

2 Prašymai pateikti nagrinėjant *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (toliau – *Commissioners*) ir *Loyalty Management UK Ltd* (toliau – LMUK) (byla C-53/09) bei *Baxi Group Ltd* (toliau – *Baxi*) (byla C-55/09) ginčus atitinkamai dėl lojalumo skatinimo programos valdytojo mokėjimų tiekėjams, kurie klientams

tiekia lojalumo dovanas ir prekybininko mokėjimų lojalumo skatinimo programos valdytojui, tiekiančiam tokias dovanas, vertinimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) požiūriu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punktą pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks.

4 Šios direktyvos 5 straipsnyje nustatyta:

„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

<...>

6. Prekių, kurios sudaro apmokestinamojo asmens verslui skirto turto dalį, panaudojimas apmokestinamojo asmens ar jo darbuotojų privatiems poreikiams, arba jų perdavimas neatlygintinai, arba jų panaudojimas ne savo verslo tikslais, kai (PVM) už tas prekes ar jų sudedamąsias dalis buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas, turi būti laikomas tiekimu už atlygį. Tačiau tiekimu už atlygį neturi būti laikomas prekių panaudojimas pavyzdžiams arba nedidelės vertės dovanoms, susijusioms su apmokestinamojo asmens verslu."

5 Minėtos direktyvos 6 straipsnyje įtvirtinta:

„1. „Paslaugų teikimas" – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas, kaip apibrėžta 5 straipsnyje.

<...>

2. Paslaugų teikimu už atlygį laikoma:

<...>

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.

<...>"

6 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte nustatyta:

A. Šalies teritorijoje

1. „Apmokestinamąją vertę sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygį, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina;“

7 Pagal 17 straipsnio 2 dalies redakciją, atsižvelgiant į šios direktyvos 28f straipsnio 1 punktą:

„Tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) (PVM), kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė/suteikė ar dar pateiks/suteiks kitas apmokestinamas asmuo;

b) (PVM), apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas į šalies teritoriją prekes;

c) pridėtinės vertės mokestį, kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą, 6 straipsnio 3 dalį ir 28a straipsnio 6 dalį."

8 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1) 14, 16, 24, 26, 73, 74 ir 168 straipsniuose iš esmės pakartojamos Šeštosios direktyvos 5, 6 straipsnių, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto ir 17 straipsnio 2 dalies, atsižvelgiant į 28f straipsnio 1 punkte pateiktą redakciją, formuluotės.

Nacionalinė teisė

9 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad atitinkamos nacionalinės teisės nuostatos yra 1994 m. PVM įstatymo (*Value Added Tax Act 1994*) 2, 5, 19, 24, 25 ir 26 straipsniai bei šio įstatymo 4 priedo 1–5 dalys ir 6 straipsnio 6 dalis. Šiose nuostatose pakartojami analogiški Šeštosios direktyvos straipsniai.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-53/09

10 LMUK įgyvendina klientų lojalumo skatinimo programą. Pagal šią programą pirkdami didelius kiekius prekių ar paslaugų iš programoje dalyvaujančių mažmenininkų klientai gauna taškus, kuriuos gali iškeisti į lojalumo dovanas – prekes arba paslaugas. Šioje programoje veikia keturių rūšių veikėjai: rėmėjai, šiuo atveju mažmenininkai, kurie skatina klientus pirkti iš jų, klientai, atitinkamą programą įgyvendinanti bendrovė, šiuo atveju LMUK, ir tiekėjai, šiuo atveju klientams už taškus lojalumo dovanas tiekiančios bendrovės.

11 Atsižvelgdami į išleistą sumą rėmėjai už kiekvieną pirkimą skiria klientams taškus. Sukaupęs pakankamą taškų skaičių, klientas už šiuos taškus nemokamai ar sumažinta kaina gali gauti lojalumo dovaną. Lojalumo dovanas tiekia tiekėjai.

12 Pagal šią sistemą rėmėjai perveda LMUK tam tikrą sumą už kiekvieną skirtą tašką. Jie taip pat moka metinį mokestį už nagrinėjamos programos rinkodaros, vystymo ir skatinimo paslaugas. Už kiekvieną iškeistą tašką tiekėjai iš LMUK gauna nustatyto dydžio sumą, vadinamą „komisiniais už paslaugą“.

13 Tiekėjai išrašo LMUK sąskaitą, kurioje nuo šių komisinių apskaičiuotas PVM. Kai LMUK pabandė atskaityti šį pirkimo PVM, *Commissioners* nusprendė, kad sumokėtas

PVM – tai mokestis nuo komisinių, kurie mokami už tiekėjų tiekimus ne LMUK, o klientams, nors už šiuos tiekimus visiškai ar iš dalies mokėjo LMUK. *Commissioners* taip pat manė, kad nagrinėjami komisiniai – tai trečiosios šalies pervestas atlygis už lojalumo dovanų tiekimą klientams, ir todėl LMUK neturi teisės atskaityti nuo šių komisinių sumokėto pirkimo PVM.

14 LMUK dėl šio sprendimo pareiškė ieškinį *VAT and Duties Tribunal* (PVM ir akcizų teismas). Šis teismas nusprendė, kad tiekėjų vykdomas prekių tiekimas klientams už taškus turi būti laikomas paslaugų teikimu LMUK.

15 *Commissioners* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *High Court of Justice* (*England & Wales*) (Aukštasis teismas). Šis teismas pakeitė *VAT and Duties Tribunal* sprendimą ir nusprendė, kad tiekėjai tiekia lojalumo dovanas klientams ir kad nagrinėjami komisiniai – tai trečiosios šalies, šiuo atveju LMUK, už tokį tiekimą mokamas atlygis. *Commissioners High Court of Justice (England & Wales)* taip pat pateikė „papildomą argumentą“, pagal kurį, jei tiekėjai tiekė tokias prekes LMUK, ši pagal Tarybos Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnio 6 dalį turėjo mokėti pardavimo PVM už tų pačių prekių tolesnį tiekimą klientams. *High Court of Justice (England & Wales)* pritarė tokiam *Commissioners* papildomui argumentui.

16 LMUK kreipėsi į *Court of Appeal (England & Wales)*, kuris pakeitė *High Court of Justice (England & Wales)* sprendimą. *Court of Appeal (England & Wales)* nusprendė,

kad LMUK tiekėjams mokami komisiniai – tai atlygis už paslaugas, kurias jie teikia LMUK. Todėl LMUK turėjo teisę atskaityti nuo šių komisinių sumokėtą PVM.

17 Išnagrinėjęs *Commissioners* kasacinį skundą *House of Lords* (Lordų rūmai) nusprendė, kad siekiant priimti sprendimą jo nagrinėjamoje byloje reikalingas Teisingumo Teismo sprendimas dėl Direktyvos 2006/112, buvusios Šeštosios direktyvos, išaiškinimo.

18 Tokiomis aplinkybėmis *House of Lords* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„Kai vykdydamas komercinę veiklą apmokestinamasis asmuo (toliau – organizatorius) įgyvendina klientų lojalumo skatinimo programą <...>, pagal kurią jis sudaro įvairias sutartis:

a) su įvairiomis įmonėmis, vadinamomis „rėmėjais“, pagal kurias rėmėjai skiria iš jų prekes ar paslaugas perkantiems klientams <...> „taškus“, o rėmėjai – atsiskaito su organizatoriumi;

b) su (klientais), pagal kurias perkant iš rėmėjų prekes ir (ar) paslaugas jiems skiriami taškai, kuriuos galima iškeisti į prekes ir (ar) paslaugas ir

c) su įvairiomis įmonėmis (vadinamomis tiekėjais), pagal kurias tiekėjai, be kita ko, įsipareigoja (klientams) tiekti prekes ir (ar) teikti paslaugas už mažesnę nei įprastai mokamą kainą arba nemokamai, kai (klientas) grąžina šiuos taškus, o

organizatorius įsipareigoja už tai sumokėti „komisinius už paslaugą“, apskaičiuojamus pagal per atitinkamą laikotarpį pas tam tikrą tiekėją iškeistų taškų skaičių.

1. Kaip reikia aiškinti 2006 m. lapkričio 28 d. <...> Direktyvos 2006/112/EB 14, 24 ir 73 straipsnius (buvę 1977 m. gegužės 19 d. (Šeštosios direktyvos) 5, 6 straipsniai ir 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas), kai organizatorius atlieka mokėjimus tiekėjams?

2. Ar šias nuostatas reikia aiškinti taip, kad tokie organizatoriaus mokėjimai tiekėjams turi būti laikomi:

   a) atlygiu tik už tiekėjų organizatoriui teikiamas paslaugas; ar

   b) atlygiu tik už tiekėjų (klientams) tiekiamas prekes ir (arb) teikiamas paslaugas; ar

   c) atlygiu iš dalies už tiekėjų organizatoriui teikiamas paslaugas ir iš dalies už tiekėjų (klientams) tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas?

3. Jei atsakymas į 2 klausimą būtų c, t. y. kad komisiniai už paslaugą – tai atlygis už du tiekėjų tiekimus: vieną organizatoriui, o kitą klientams, pagal kokius Bendrijos

teisės kriterijus turi būti nustatoma, kaip tokius komisinius, kaip antai komisinius už paslaugą, paskirstyti šiems dviem tiekimams?“

Byla C-55/09

19 *Baxi* priklauso įmonių, kurios gamina vandens šildytuvus ir susijusius šildymo produktus, grupei. Ši įmonių grupė sukūrė klientų, šiuo atveju vandens šildytuvus įrengiančių specialistų, lojalumo skatinimo programą, pagal kurią jie buvo skatinami įsigyti jų produktų. Vartojant šio sprendimo 10 punkte pateiktus pavadinimus, *Baxi* šioje programoje veikia kaip rėmėjas.

20 Šioje programoje dalyvaujantys klientai, pirkdami *Baxi* prekes, gauna taškus, kuriuos gali iškeisti į lojalumo dovanas, t. y. prekes ir paslaugas. Tačiau pažymėtina, kad iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog pagrindinė byla susijusi tik su lojalumo dovanomis prekėmis.

21 *Baxi* perdavė nagrinėjamos lojalumo skatinimo programos įgyvendinimą trečiajai šaliai *@1 Ltd* (toliau – *@1*). Pagal šios programos bendrąsias sąlygas klientai yra susiję sutartiniais ryšiais su *Baxi*.

22 Įgyvendindama aptariamą lojalumo skatinimo programą *@1*, be kita ko, platina klientams informaciją apie ją kataloguose ir internete, tvarko registracijos paraiškas, klientų sąskaitas, pasirinktas ir įsigytas prekes, lojalumo dovanų tiekimus, taip pat teikia klientams pagalbą telefonu.

23 Pagrindinis skirtumas tarp šios ir byloje C-53/09 nagrinėjamų lojalumo skatinimo programų yra tas, kad *@1* pasirenka ir perka lojalumo dovanas bei tiekia jas klientams. Todėl ši įmonė veikia kaip klientų lojalumo skatinimo programą įgyvendinanti bendrovė ir kartu tiekėja. Lojalumo dovanos tiekiamos tik už taškus. Lojalumo dovana negali būti prekės įsigijimas sumažinta kaina. *Baxi* moka *@1* už lojalumo dovanas mažmeninę kainą bei apmoka tam tikras specialių paslaugų išlaidas.

24 *Baxi* paprašė leisti atskaityti PVM nuo *@1* sumokėtų sumų. *Commissioners* mano, kad *Baxi @1* sumokėtą prekių mažmeninę kainą sudaro dvi dalys. Vieną sumos dalį sudaro atlygis už *@1 Baxi* suteiktas paslaugas, kurių PVM ji turėjo teisę atskaityti pagal *@1* išrašytas sąskaitas. Kitą sumos dalį sudaro iš trečiosios šalies gautas atlygis už *@1* priekių tiekimus, kurių PVM *Baxi* negalėjo atskaityti, klientams.

25 *Baxi* dėl šio sprendimo pareiškė ieškinį *VAT and Duties Tribunal*. Šis teismas atmetė *Baxi* prašymą ir nusprendė, kad *@1* tiekdavo lojalumo dovanas *Baxi,* kuri vėliau tiekdavo jas be atlygio klientams. Todėl *Baxi* gali atskaityti už patiektas prekes sumokėtą pirkimo PVM, bet privalo deklaruoti pardavimo PVM nuo tolesnio prekių perdavimo klientams.

26 *Baxi* dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą *High Court of Justice* (*England & Wales)*, kuris nusprendė, kad *@1* tiekdavo lojalumo dovanas ne *Baxi*, o klientams bei kad *@1* taip pat teikdavo *Baxi* paslaugas, be kita ko, tiekdavo prekes klientams. *Baxi* mokama kaina yra atlygis už šią paslaugą ir todėl ji turi teisę visą *@1* sąskaitose nurodomą PVM laikyti pirkimo PVM.

27 *Commissioners* kreipėsi į *Court of Appeal (England & Wales)*, kuris nusprendė, kad *Baxi* turi teisę susigrąžinti PVM nuo visos savo mokėjimų *@1* sumos. Jo nuomone, turi būti laikoma, jog *Baxi* visus mokėjimus atliko mainais už *@1* suteiktą paslaugą, t. y. iš dalies už prekių tiekimą klientams, kuriuo reklamuojama *Baxi*, skatinamas klientų lojalumas, o *Baxi* atleidžiama nuo įsipareigojimų klientams pagal lojalumo skatinimo programą.

28 Išnagrinėjęs *Commissioners* kasacinį skundą *House of Lords* nusprendė, kad siekiant priimti sprendimą jo nagrinėjamoje byloje reikalingas Teisingumo Teismo sprendimas dėl Direktyvos 2006/112, buvusios Šeštosios direktyvos, išaiškinimo.

29 Tokiomis aplinkybėmis *House of Lords* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„Tuomet, kai

a) apmokestinamasis asmuo vadovauja savo verslo skatinimo programai, vykdomai reklamos ir rinkodaros bendrovės, pagal kurią apmokestinamojo asmens klientams už iš jo perkamas prekes skiriami „taškai“;

b) pirkėjai nemokėdami pinigų iškeičia reklamos ir rinkodaros bendrovės skirtus taškus į lojalumo dovanas;

c) apmokestinamasis asmuo susitarė su minėta bendrove, kad mokės jai už lojalumo dovanas mažmeninę kainą.

1. Kaip reikia aiškinti <...> Direktyvos 2006/112/EB 14, 24, 73 ir 168 straipsnius (buvę (Šeštosios direktyvos) 5 ir 6 straipsniai, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas ir 17 straipsnio 2 dalis (atsižvelgiant į šios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte pateiktą redakciją)), kai apmokestinamasis asmuo atlieka mokėjimus kitai bendrovei?

2. Ar šias nuostatas reikia aiškinti taip, kad apmokestinamojo asmens mokėjimai kitai bendrovei turi būti laikomi:

a) tik atlygiu už kitos bendrovės apmokestinamajam asmeniui suteiktas paslaugas;

b) tik trečiosios šalies atlygiu už kitos bendrovės klientams patiektas prekes;

c) atlygiu iš dalies už kitos bendrovės apmokestinamajam asmeniui suteiktas paslaugas ir iš dalies už kitos bendrovės klientams patiektas prekes; ar

d) atlygiu už reklamos ir rinkodaros paslaugas bei kitos bendrovės apmokestinamajam asmeniui patiektas lojalumo dovanas?

3. Jei į 2 klausimą būtų atsakyta, kad tokie mokėjimai laikytini iš dalies atlygiu už kitos bendrovės apmokestinamajam asmeniui suteiktas paslaugas ir iš dalies apmokestinamojo asmens kitai bendrovei mokamu trečiosios šalies atlygiu už tos kitos bendrovės klientams patiektas prekes, pagal kokius Bendrijos teisės kriterijus turi būti nustatoma, kaip tokį mokėjimą paskirstyti šiems dviem tiekimams?“

30 2009 m. kovo 11 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-53/09 ir C-55/09 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdomos rašytinė bei žodinė proceso dalys ir priimamas galutinis sprendimas.

Pirminės pastabos

31 Kadangi nacionalinis teismas sprendimuose dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą daro nuorodą į Šeštąją direktyvą ir Direktyvą 2006/112, reikia atkreipti dėmesį, kad pastaroji direktyva priimta 2006 m. lapkričio 28 d. ir įsigaliojo 2007 m. sausio 1 d., t. y. jau įvykus faktinėms aplinkybėms pagrindinėse bylose. Taigi atsakyti į pateiktus klausimus reikia remiantis tik Šeštąja direktyva.

32 Dėl bylos C-53/09 taip pat konstatuotina, kad nei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai, nei Teisingumo Teisme vykę ginčai nesusiję su santykiais tarp rėmėjų ir lojalumo skatinimo programą įgyvendinančios bendrovės, būtent LMUK. Todėl Teisingumo Teismas nagrinės klausimus, kaip juos suformulavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl prejudicinių klausimų

33 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal klientų lojalumo skatinimo programą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėse bylose:

— aptariamą programą įgyvendinančios bendrovės atlikti mokėjimai tiekėjams, tiekiantiems klientams lojalumo dovanas, byloje C-53/09 turi būti laikomi trečiosios šalies sumokėtu atlygiu už priekių tiekimą šiems klientams ir (arba) tam tikrais atvejais už šių tiekėjų klientams suteiktas paslaugas, ir (arba) tiekėjų atlygiu už tiekėjų programą įgyvendinančiai bendrovei suteiktas paslaugas, ir

— rėmėjo atlikti mokėjimai aptariamą programą įgyvendinančiai bendrovei, kuri tiekia klientams lojalumo dovanas, byloje C-55/09 turi būti laikomi trečiosios šalies sumokėtu atlygiu už šią programą įgyvendinančios bendrovės klientams patiektas prekes ir (arba) atlygiu už įgyvendinančios bendrovės šiam rėmėjui suteiktas paslaugas.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

34 Byloje C-53/09 LMUK nurodo, kad jos mokėjimai tiekėjams tai – atlygis už tiekėjų jai suteiktas paslaugas. Tai įvairios sutartimi apibrėžtos paslaugos, įskaitant tiekėjų sutikimą tiekti klientams prekes arba teikti jiems paslaugas sumažintomis kainomis arba nemokamai.

35 Byloje C-55/09 *Baxi* tvirtina, kad jos mokėjimai *@1* tai – atlygis už šios jai suteiktas paslaugas. Tai įvairios reklamos paslaugos, įskaitant lojalumo prekių tiekimą klientams ir informacijos apie *Baxi* klientus teikimą.

36 Anot Jungtinės Karalystės ir Graikijos vyriausybių bei Europos Komisijos, byloje C-53/09 atlikti LMUK mokėjimai tiekėjams laikytini trečiosios šalies, t. y. LMUK, sumokėtu atlygiu už tiekėjų klientams patiektas prekes ir (arba), nelygu lojalumo dovanos pobūdis, už šių tiekėjų klientams suteiktas paslaugas.

37 Byloje C-55/09 šios vyriausybės ir Komisija mano, kad *Baxi* mokėjimai *@1* laikytini trečiosios šalies, t. y. *Baxi*, sumokėtu atlygiu už *@1* klientams patiektas prekes. Vis dėlto Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija sutinka pripažinti, jog dalis *Baxi* mokėjimų *@1*, t. y. skirtumas tarp lojalumo dovanų mažmeninės pardavimo kainos, kurią *Baxi* mokėjo @1, ir pirkimo kainos, kuria *@1* gaudavo lojalumo dovanas, yra atlygis už šios bendrovės *Baxi* suteiktas paslaugas.

Teisingumo Teismo atsakymas

38 Primintina, kad pagal bendros PVM sistemos principą iki mažmeninės prekybos etapo prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, neatsižvelgiant į sandorių skaičių gamybos

ir platinimo procese iki apmokestinimo (be kita ko, žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 21 punktą).

39 Taip pat primintina, kad atsižvelgti į realią veiklą yra svarbus kriterijus taikant bendrą PVM sistemą (žr., pirma, kiek tai susiję su verslo įsteigimo vietos PVM požiūriu sąvoka, 1997 m. vasario 20 d. Sprendimo *DFDS*, C-260/95, Rink. p. I-1005, 23 punktą ir 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *Planzer Luxembourg*, C-73/06, Rink. p. I-5655, 43 punktą; antra, kiek tai susiję su tiekiamų prekių gavėjo nustatymu, pagal analogiją 2003 m. vasario 6 d. Sprendimo *Auto Lease Holland*, C-185/01, Rink. p. I-1317, 35 ir 36 punktus).

40 Atsižvelgiant į šiuos samprotavimus bei siekiant atsakyti į pateiktus klausimus reikia nustatyti, pirma, pagal pagrindinėse bylose nagrinėjamą lojalumo skatinimo programą atliktų sandorių pobūdį.

41 Iš sprendimų dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad aptariamos lojalumo skatinimo programos sukurtos siekiant paskatinti klientus pirkti prekes iš tam tikrų prekybininkų. Tam LMUK byloje C-53/09 ir @1 byloje C-55/09 teikia tam tikras šių programų įgyvendinimo paslaugas.

42 Vis dėlto ekonominė realybė tokia, kad pagal minėtas programas lojalumo dovanas, kurios gali būti tiek prekės, tiek paslaugos, pavyzdžiui, byloje C-53/09, klientams tiekia tiekėjai.

43 Siekiant nustatyti, ar šis sandoris – lojalumo dovanų tiekimas – apmokestinamas PVM mokesčiu, reikia patikrinti, ar tai yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygį prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, kaip nustatyta Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte.

44 Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad prekių tiekimas – tai teisės, kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu, perdavimas.

45 Iš šios nuostatos formuluotės matyti, jog prekių tiekimo sąvoka susijusi ne su nuosavybės teisės perdavimu taikomoje nacionalinėje teisėje numatytais būdais, o su visais materialiojo turto perdavimo sandoriais, kuriais viena šalis suteikia kitai šaliai teisę naudotis tuo turtu taip, lyg ji būtų šio turto savininkė (žr. 1990 m. vasario 8 d. Sprendimo *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rink. p. I-285, 7 punktą ir minėto Sprendimo *Auto Lease Holland* 32 punktą).

46 Pagal Šeštosios direktyvos 6 straipsnio 1 dalį paslaugų teikimas – tai bet koks sandoris, kuris nėra prekių tiekimas.

47 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-53/09 matyti, kad LMUK sudarė su tiekėjais sutartis, pagal kurias, kai tiekėjai už taškus tiekia klientams lojalumo dovanas, LMUK moka jiems už šiuos taškus sutartą sumą pinigų. Pagal LMUK su kiekvienu tiekėju sudarytas sutartis, sąlyga, kurią tiekėjams reikia įvykdyti, kad LMUK jiems atliktų mokėjimą, yra lojalumo dovanų, t. y. dovanų, kurios gali būti

ne tik materialus turtas, bet ir paslaugos, tiekimas klientams. Iš tikrųjų tik taip jie gali gauti taškų, už kuriuos LMUK vėliau gali sumokėti.

48 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-55/09 taip pat matyti, kad *@1* nuperka lojalumo dovanas ir kad šių dovanų atsargos yra jos nuosavybė. Todėl *@1* gali ne tik perduoti lojalumo dovanas klientams taip, lyg būtų šio turto savininkė, bet ji iš tiesų yra jų savininkė. Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad *@1* skirsto klientams lojalumo dovanas.

49 Taigi reikia konstatuoti, kad pagrindinėse bylose tiekėjai tiekdavo klientams prekes pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalį, o byloje C-53/09 taip pat teikdavo jiems paslaugas pagal minėtos direktyvos 6 straipsnio 1 dalį.

50 Paskui reikia patikrinti, ar šie sandoriai atlikti už atlygį.

51 Šiuo klausimu iš teismo praktikos matyti, kad prekės tiekiamos, o paslaugos teikiamos „už atlygį“ Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 punkto prasme, jeigu tarp patiektos prekės ar suteiktos paslaugos ir gauto atlygio yra tiesioginis ryšys (be kita ko, dėl paslaugų teikimo žr. 1988 m. kovo 8 d. Sprendimo *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rink. p. 1443, 12 punktą).

52 Sprendžiant, ar sumokėtas atlygis, ir, jei taip, ar tarp patiektos prekės ar suteiktos paslaugos yra tiesioginis ryšys, pažymėtina, kad suma, kurią klientai moka rėmėjams už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas byloje C-53/09 ir *Baxi* už prekes byloje

C-55/09, yra ta pati, nesvarbu, ar šie klientai dalyvauja lojalumo skatinimo programose, ar ne.

53 Šiomis aplinkybėmis primintina, kad nagrinėdamas lojalumo skatinimo programą, pagal kurią naftos bendrovė perduodavo kuro pirkėjams prekes už taškus, kuriuos šie gaudavo atsižvelgiant į įsigyto kuro kiekį, kai pirkdavo degalinėje mažmenine kaina, Teisingumo Teismas nusprendė, kad naftos bendrovė negali pagrįstai teigti, jog kuro pirkėjų sumokėta kaina iš tikrųjų apima dalį taškų arba už šiuos taškus iškeistų prekių vertės, nes kuro pirkėjas turėjo mokėti tą pačią mažmeninę kainą, neatsižvelgiant į tai, ar jis pasiėmė šiuos taškus (šiuo klausimu žr. 1999 m. balandžio 27 d. Sprendimo *Kuwait Petroleum*, C-48/97, Rink. p. I-2323, 31 punktą).

54 Iš tikrųjų Teisingumo Teismas nusprendė, kad kuro pardavimas, kai klientams skiriami taškai, ir prekių tiekimas už taškus yra du skirtingi sandoriai (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Kuwait Petroleum*, 28 punktas).

55 Iš to matyti, kad prekių pardavimas ir paslaugų teikimas pagrindinėse bylose, kai klientams skiriami taškai, ir lojalumo dovanų perdavimas už taškus yra du skirtingi sandoriai.

56 Tačiau, kaip pabrėžia Jungtinės Karalystės vyriausybė, pagal Šeštąją direktyvą nereikalaujama, kad atlygis už prekės tiekimą ar paslaugos teikimą būtų gautas tiesiogiai iš jų gavėjo, jog šį tiekimą ar teikimą būtų galima pripažinti atliktais „už atlygį“, kaip

numatyta šios direktyvos 2 straipsnio 1 punkte. Iš tiesų šios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad atlygis gali būti gautas iš trečiosios šalies.

57 Šiuo klausimu iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-53/09 matyti, kad kai klientai iškeičia pas tiekėjus taškus, tiekėjai gauna iš LMUK pinigų sumą. Ši pinigų suma apskaičiuojama pridedant komisinius, kuriuos sudaro nustatyto dydžio suma už kiekvieną tašką, iškeistą į visą lojalumo dovanos kainą arba jos dalį. Šiomis aplinkybėmis, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, reikia konstatuoti, kad ši pinigų suma yra atlygis už lojalumo dovanų tiekimą.

58 Byloje C-55/09 iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad *@1 Baxi* išrašytose sąskaitose prie mažmeninės lojalumo dovanų pardavimo kainos būdavo pridedamos pristatymo išlaidos, taikomos užsakymo vietoje, kur perleidžiama nuosavybė ir keičiami taškai. Taigi atskaičius *@1* maržą, kurią sudaro skirtumas tarp lojalumo dovanų mažmeninės pardavimo kainos ir pirkimo kainos, kuria *@1* gaudavo šias dovanas, *Baxi @1* mokama suma yra atlygis už minėtų dovanų tiekimą.

59 Tačiau byloje C-55/09 *Baxi* nurodo, kad atlygis mokamas ne už prekių tiekimą, o už kompleksinę reklamos paslaugą, kurią teikiant lojalumo dovanų tiekimas klientams yra tik viena iš paslaugų.

60 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti: kai sandorį sudaro jo sudėtinių dalių ir veiksmų daugetas, reikia atsižvelgti į visas aplinkybes, kuriomis šis sandoris vyksta, siekiant nustatyti, viena vertus, ar jis apima dvi, ar daugiau atskirų paslaugų, ar vieną paslaugą, ir, kita vertus, ar pastaruoju atveju ši viena paslauga turi būti laikoma

apimančia prekių tiekimą, ar paslaugų teikimą (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rink. p. I-2697, 21 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

61 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje C-55/09 matyti, kad *Baxi* mokėjimai *@1* atitinka mažmeninę lojalumo dovanų pardavimo kainą pridėjus įpakavimo ir siuntimo išlaidas ir kad *@1* gauna maržą, kurią sudaro skirtumas tarp lojalumo dovanų mažmeninės pardavimo kainos ir įsigijimo kainos, kuria ji gauna šias dovanas.

62 Taigi, kaip pripažįsta Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija, mokėjimą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje C-55/09, galima padalyti į dvi dalis ir kiekviena iš šių dalių mokama už kitokią paslaugą.

63 Įsigijimo kainos dydžio suma – tai atlygis už lojalumo dovanų tiekimą klientams, o suma, kurią sudaro *Baxi* mokamos mažmeninės pardavimo kainos ir *@1* perkant lojalumo dovanas mokamos įsigijimo kainos skirtumas, t. y. marža, – tai atlygis už *@1* *Baxi* teikiamas paslaugas.

64 Tačiau byloje C-53/09 LMUK savo rašytinėse ir žodinėse pastabose teigė, kad mokėjimai, kuriuos ji atlieka tiekėjams, nėra atlygis už dvi arba daugiau skirtingų paslaugų. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar taip yra šiuo atveju.

65 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad aptariant klientų lojalumo skatinimo programą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėse bylose, Šeštosios direktyvos 5, 6 straipsnius, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą ir 17 straipsnio 2 dalį, atsižvelgiant į šios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte pateiktą redakciją, reikia aiškinti taip:

— aptariamą programą įgyvendinančios bendrovės atlikti mokėjimai tiekėjams, tiekiantiems klientams lojalumo dovanas, byloje C-53/09 turi būti laikomi trečiosios šalies sumokėtu atlygiu už priekių tiekimą šiems klientams arba tam tikrais atvejais už jiems suteiktas paslaugas. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šie mokėjimai apima ir atlygį už kitų paslaugų teikimą, ir

— rėmėjo atlikti mokėjimai aptariamą programą įgyvendinančiai bendrovei, kuri tiekia klientams lojalumo dovanas, byloje C-55/09 turi būti laikomi iš dalies trečiosios šalies sumokėtu atlygiu už šiems klientams patiektas prekes, ir iš dalies atlygiu už šią programą įgyvendinančios bendrovės šiam rėmėjui suteiktas paslaugas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

66 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Aptariant klientų lojalumo skatinimo programą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėse bylose, 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeistos 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyva 95/7/EB, 5, 6 straipsnius, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą ir 17 straipsnio 2 dalį, atsižvelgiant į šios direktyvos 28f straipsnio 1 punkte pateiktą redakciją, reikia aiškinti taip:

— **aptariamą programą įgyvendinančios bendrovės atlikti mokėjimai tiekėjams, tiekiantiems klientams lojalumo dovanas, byloje C-53/09 turi būti laikomi trečiosios šalies sumokėtu atlygiu už priekių tiekimą šiems klientams arba tam tikrais atvejais už jiems suteiktas paslaugas. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šie mokėjimai taip pat atliekami kaip atlygis už skirtingų paslaugų teikimą, ir**

— **rėmėjo atlikti mokėjimai aptariamą programą įgyvendinančiai bendrovei, kuri tiekia klientams lojalumo dovanas, byloje C-55/09 turi būti laikomi iš dalies trečiosios šalies sumokėtu atlygiu už šiems klientams patiektas prekes, ir iš dalies atlygiu už šią programą įgyvendinančios bendrovės šiam rėmėjui suteiktas paslaugas.**

Parašai.