

Združeni zadevi C-53/09 in C-55/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Loyalty Management UK Ltd

in

Baxi Group Ltd

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo House of Lords)

„Šesta direktiva o DDV – Davčna osnova – Sistem spodbujanja prodaje – Program zvestobe, ki strankam omogoča, da pri trgovcih prejmejo točke in da jih unovčijo za darila za zvestobo – Plačila, ki jih od upravljavca programa prejmejo unovčitelji, ki dobavijo darila za zvestobo – Plačila, ki jih od trgovcev prejme upravljavec programa, ki dobavi darila za zvestobo“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčna osnova – Odbitek vstopnega davka – Dolgovani ali plačani davek za blago, dobavljeno davčnemu zavezancu, in za storitve, opravljene zanj*

(Direktiva Sveta 77/388, členi 5, 6, 11(A)(1)(a) in 17(2))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Davčna osnova – Odbitek vstopnega davka – Dolgovani ali plačani davek za blago, dobavljeno davčnemu zavezancu, in za storitve, opravljene zanj*

(Direktiva Sveta 77/388, členi 5, 6, 11(A)(1)(a) in 17(2))

1. V okviru programa zvestobe za stranke, v katerem upravljavec programa sklene pogodbe z unovčitelji daril za zvestobo, na podlagi katerih upravljavec tem unovčiteljem, če ti v zameno za točke strankam trgovcem dobavijo darila za zvestobo, plača znesek, dogovorjen za te točke, je treba člene 5, 6, 11(A)(1)(a) in 17(2) v različici, ki izhaja iz člena 28f, točka 1, Šeste direktive Sveta 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7, razlagati tako, da je treba plačila, ki jih od upravljavca zadevnega programa prejmejo unovčitelji, ki strankam dobavijo darila za zvestobo, šteti za plačila tretjih oseb za dobavo blaga tem strankam ali glede na okoliščine za opravljanje storitev za te stranke. Vendar mora nacionalno sodišče preveriti, ali ta plačila vključujejo tudi plačila za opravljanje storitev, ki pomeni ločeno transakcijo.

Ta program zvestobe je sicer uveden zaradi spodbujanja strank k nakupu pri določenih trgovcih in zato upravljavec ponuja določene storitve, povezane z upravljanjem navedenega programa, vendar je gospodarska stvarnost taka, da v okviru tega programa unovčitelji strankam dobavijo darila za zvestobo, ki so lahko tako v obliki blaga kakor v obliki opravljanja storitev. Poleg tega je taka transakcija, in sicer dobava daril za zvestobo, predmet davka na dodano vrednost, ker jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo. Res je, da prodaja blaga oziroma opravljanje storitev, pri čemer se strankam pripišejo točke, in dajanje daril za zvestobo v

zameno za te tožke, pomenita loženi transakciji. Vendar se s Šesto direktivo pri dobavi blaga oziroma opravljanju storitev za plažilo v smislu žlena 2(1) te direktive, ne zahteva, da se plažilo za to dobavo oziroma storitev prejme neposredno od prejemnika te dobave oziroma storitve. žlen 11(A)(1)(a) te direktive namrež doloža, da je plažilo mogože prejeti od tretje osebe. Ker upravljavec programa zvestobe plaža unovžiteljem, ker stranke pri njih unovžijo tožke in ker se to plažilo izražuna tako, da se seštejejo nadomestila, dolgovana upravljavcu, ki predstavljajo doložen znesek za vsako tožko, ki se unovži za del ali vso ceno darila za zvestobo, to plažilo ustreza plažilu za dobavo daril za zvestobo.

(Glej tožke od 41 do 43, 47, od 55 do 57 in 65 ter izrek.)

2. V okviru programa zvestobe za stranke, v katerem upravljavec programa, ki nabavi darila za zvestobo in je tako lastnik teh daril, trži navedeni program in v zameno za tožke zvestobe daje ta darila strankam, je treba žlene 5, 6, 11(A)(1)(a) in 17(2) v razližici, ki izhaja iz žlena 28f, tožka 1, Šeste direktive Sveta 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav žlanic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7, razlagati tako, da so plažila, ki jih od sponzorja prejme upravljavec navedenega programa, ki strankam dobavi darila za zvestobo, deloma plažilo tretjih oseb za dobavo blaga tem strankam in deloma plažilo storitev, ki jih opravi upravljavec tega programa v korist tega sponzorja. Ta program zvestobe je sicer uveden zaradi spodbujanja strank k nakupu pri doloženih trgovcih in zato upravljavec ponuja doložene storitve, povezane z upravljanjem navedenega programa, vendar je gospodarska stvarnost taka, da v okviru tega programa upravljavec strankam dobavi darila za zvestobo, ki so v obliki blaga. Poleg tega je taka transakcija, in sicer dobava daril za zvestobo, predmet davka na dodano vrednost, ker jo davžni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plažilo. Res je, da prodaja blaga oziroma opravljanje storitev, pri žemer se strankam pripišejo tožke, in dajanje daril za zvestobo v zameno za te tožke, pomenita loženi transakciji. Vendar se s Šesto direktivo pri dobavi blaga oziroma opravljanju storitev za plažilo v smislu žlena 2(1) te direktive, ne zahteva, da se plažilo za to dobavo oziroma storitev prejme neposredno od prejemnika te dobave oziroma storitve. žlen 11(A)(1)(a) te direktive namrež doloža, da je plažilo mogože prejeti od tretje osebe. Ker upravljavec programa ražuna sponzorju darila za zvestobo po maloprodajni ceni, h kateri prišteje stroške dostave, ki veljajo glede na kraj narožila, kjer se prenese lastništvo in unovžijo tožke, pri žemer se odšteje marža upravljavca, ki je razlika med maloprodajno ceno daril za zvestobo in nabavno ceno, po kateri upravljavec nabavi darila, je plažilo, ki ga od sponzorja prejme upravljavec, v tem pogledu plažilo za dobavo navedenih daril.

Vendar ker plažila sponzorja upravljavcu ustrezajo znesku maloprodajne cene daril za zvestobo, h kateremu se prištejejo stroški pakiranja in dostave, in je tako marža upravljavca razlika med maloprodajno ceno daril za zvestobo in nabavno ceno, po kateri kupi ta darila, je plažilo mogože razdeliti na dva dela, pri žemer vsak ustreza loženi transakciji. Znesek nabavne cene je zato plažilo za dobavo daril za zvestobo strankam, medtem ko je razlika med maloprodajno ceno, ki jo plaža sponzor, in nabavno ceno, po kateri upravljavec kupi darila, se pravi marža, plažilo za storitve, ki jih upravljavec programa opravi za sponzorja.

(Glej tožke 22, od 41 do 43, 48, 55, 56, 58, od 61 do 63 in 65 ter izrek.)

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 7. oktobra 2010(*)

„Šesta direktiva o DDV – Dav?na osnova – Sistem spodbujanja prodaje – Program zvestobe, ki strankam omogo?a, da pri trgovcih prejmejo to?ke in da jih unov?ijo za darila za zvestobo – Pla?ila, ki jih od upravljavca programa prejmejo unov?itelji, ki dobavijo darila za zvestobo – Pla?ila, ki jih od trgovcev prejme upravljavec programa, ki dobavi darila za zvestobo“

V združenih zadevah C?53/09 in C?55/09,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ju je vložilo House of Lords (Združeno kraljestvo) z odlo?bama z dne 15. decembra 2008, ki sta prispeli na Sodiš?e 6. in 9. februarja 2009, v postopkih

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

proti

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

Baxi Group Ltd (C?55/09),

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi J. N. Cunha Rodrigues, predsednik senata, A. Arabadjiev, A. Rosas (poro?evalec) in U. L?hmus, sodniki, in P. Lindh, sodnica,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. januarja 2010,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Loyalty Management UK Ltd G. Sinfield, solicitor, in D. Milne, QC,
- za Baxi Group Ltd B. Cooper, solicitor, in D. Scorey, barrister,
- za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth in S. Hathaway, zastopnika, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za grško vlado K. Georgiadis, I. Bakopoulos in M. Tassopoulou, zastopniki,
- za Evropsko komisijo M. Afonso in R. Lyal, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odlo?be se nanašata na razlago ?lenov 5, 6, 11(A)(1)(a) in

člena 17(2) v različici, ki izhaja iz člena 28f, točka 1, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh sporov, in sicer med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in družbo Loyalty Management UK Ltd (v nadaljevanju: LMUK) (zadeva C-53/09) ter Commissioners in družbo Baxi Group Ltd (v nadaljevanju: Baxi) (C-55/09) glede tega, kako se na področju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) opredeli plačilo, ki ga od upravljavca programa zvestobe prejmejo unovčitelji, ki dobavijo darila za zvestobo strankam, in plačilo, ki ga od trgovca prejme upravljavec programa zvestobe, ki dobavi taka darila.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive je dobava blaga oziroma opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, predmet davka na dodano vrednost.

4 Člen 5 te direktive določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[...]

6. Za dobavo, opravljeno za plačilo, se šteje uporaba blaga s strani davčnega zavezanca, ki je del njegovih poslovnih sredstev, za njegovo zasebno rabo ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih, ali brezplačna odtujitev ali splošneje uporaba blaga za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, kjer je bil [DDV] od zadevnega blaga ali sestavin tega blaga v celoti ali deloma odbiten. Vendar pa se tako ne obravnava uporaba blaga za namene dajanja vzorcev ali daril manjših vrednosti za namene dejavnosti davčnega zavezanca.“

5 Člen 6 navedene direktive določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

[...]

2. Za opravljanje storitev za plačilo se štejeta:

[...]

(b) opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.

[...]“

6 Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive določa:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in [opravljanju] storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

7 Člen 17(2) v različici, ki izhaja iz člena 28f, točka 1, te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporablja za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen, da odbije od davka, ki ga je dolžan plačati:

- (a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je, ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;
- (b) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je plačal za uvoženo blago na ozemlju države;
- (c) [DDV], ki ga je dolžan plačati v skladu s členi 5(7)(a), 6(3) in 28a(6).“

8 Členi 14, 16, 24, 26, 73, 74 in 168 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) v bistvu povzemajo besedilo členov 5, 6, 11(A)(1)(a) in člena 17(2) v različici, ki izhaja iz člena 28f, točka 1, Šeste direktive.

Nacionalno pravo

9 Iz spisa, ki ga je prejelo Sodišče, je razvidno, da so upoštevne določbe nacionalnega prava členi 2, 5, 19, 24, 25 in 26 zakona o DDV iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994) in odstavki od 1 do 5 priloge 4 k temu zakonu ter odstavek 6 priloge 6 k istemu zakonu. Te določbe povzemajo podobne člene iz Šeste direktive.

Spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

Zadeva C-53/09

10 Družba LMUK vodi program zvestobe strank. Stranke v okviru tega programa prejmejo točke, ki jih lahko nato unovčijo za darila za zvestobo, ki so blago ali storitve, če pri prodajalcih na drobno, ki sodelujejo v tem programu, kupijo večje količine blaga ali več storitev. V tem programu obstajajo štiri vrste udeležencev, in sicer sponzorji, v tem primeru prodajalci na drobno, ki skušajo spodbuditi stranke, da kupujejo pogosteje pri njih, stranke, upravljavec zadevnega programa, v tem primeru družba LMUK, in unovčitelji, v tem primeru družbe, ki strankam v zameno za točke dobavijo darila za zvestobo.

11 Glede na znesek, ki so ga pri vsakem nakupu plačale stranke, sponzorji tem pripisujejo točke. Če stranka zbere dovolj točk, lahko za svoje točke bodisi brezplačno bodisi po znižani ceni prejme darilo za zvestobo. Unovčitelji priskrbijo darila za zvestobo.

12 Sponzorji v okviru tega sistema družbi LMUK za vsako pripisano točko izplačajo določen znesek. Plačajo tudi letno članarino za trženje, razvoj in spodbujanje zadevnega programa. Za vsako unovčeno točko unovčitelji od družbe LMUK prejmejo določen znesek, imenovan „nadomestilo za storitev“.

13 Unovčitelji izdajo družbi LMUK račun, ki vključuje DDV na navedeno nadomestilo. Ko je družba LMUK želela odbiti vstopni davek, so Commissioners odločili, da gre pri davku, ki je bil plačan, za davek na nadomestilo, ki pomeni plačilo za transakcije, ki jih unovčitelji niso izvedli v korist LMUK, ampak v korist strank, čeprav družba LMUK plača te transakcije v celoti ali delno.

Zato so Commissioners šteli, da je zadevno nadomestilo plačilo tretje osebe v zameno za dobavo daril za zvestobo strankam in da tako družba LMUK nima pravice, da od tega nadomestila odbije plačan vstopni davek.

14 Družba LMUK je to odločbo izpodbijala pri VAT and Duties Tribunal. Navedeno sodišče je menilo, da je treba transakcijo, v kateri v zameno za točke unovčitelj dobavi strankam blago, šteti za opravljanje storitev za družbo LMUK.

15 Commissioners so zoper to sodbo vložili pritožbo pri High Court of Justice (England & Wales). Navedeno sodišče je razveljavilo sodbo VAT and Duties Tribunal in odločilo, da unovčitelji strankam dobavijo darila za zvestobo in da je zadevno nadomestilo plačilo tretje osebe, v tem primeru družbe LMUK, v zameno za to dobavo. Commissioners so pred High Court of Justice (England & Wales) navedli tudi „podredno trditev“, ki se je nanašala na nagrade v blagu, in sicer če je unovčitelj dobavil takšno blago družbi LMUK, potem je družba LMUK v skladu s členom 5(6) Šeste direktive zavezana plačati izstopni davek na domnevno nadaljnjo dobavo tega blaga strankam. High Court of Justice (England & Wales) je podredno trditev Commissioners sprejelo.

16 Družba LMUK je sprožila postopek pri Court of Appeal (England & Wales), to pa je razveljavilo sodbo High Court of Justice (England & Wales). Court of Appeal (England & Wales) je štelo, da družba LMUK plača nadomestilo unovčitelju za opravljanje njegove storitve za to družbo. Zato je bila družba LMUK upravičena odbiti DDV, ki je bil naložen v zvezi s tem nadomestilom.

17 House of Lords je po vložitvi pritožbe odločilo, da je za odločitev o sporu, ki mu je bil predložen, potrebna odločitev Sodišča glede razlage Direktive 2006/112, prej Šeste direktive.

18 V teh okoliščinah je House of Lords prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„Kadar davčni zavezanec (v nadaljevanju: spodbujevalec) opravlja gospodarsko dejavnost v zvezi z upravljanjem večpartnerskega programa zvestobe strank [...], na podlagi katerega spodbujevalec sklene različne sporazume:

- (a) sporazume z različnimi družbami, imenovanimi ‚sponzorji‘, na podlagi katerih sponzorji izdajo ‚točke‘ strankam [...], ki od teh kupijo blago ali storitve, in sponzorji plačajo spodbujevalcu;
- (b) sporazume [s strankami], v katerih so določbe, kot je ta, da [stranke] ob nakupu blaga in/ali storitev od sponzorjev prejmejo točke, ki jih lahko nato unovčijo za blago in/ali storitve, in
- (c) sporazume z različnimi družbami (imenovanimi unovčitelji), na podlagi katerih se te med drugim strinjajo, da bodo [strankam] priskrbele blago in/ali storitve po nižji ceni od tiste, ki bi jo drugače plačale, oziroma brez denarnega plačila, kadar [stranka] unovči točke in v zameno spodbujevalec plača ‚nadomestilo za storitev‘, ki se izračuna glede na točke, ki so se v upoštevnem obdobju unovčile pri tem unovčitelju:

1. Kako je treba razlagati člene 14, 24 in 73 Direktive [...] 2006/112/ES [...] (nekdanji členi 5, 6 in 11(A)(1)(a) [Šeste direktive]), kadar unovčitelj prejme plačilo od spodbujevalca?

2. Ali je treba te določbe razlagati zlasti tako, da se takšna plačila, ki jih unovčitelj prejme od spodbujevalca, štejejo za plačila:

- (a) le za opravljanje storitev unovčitelja za spodbujevalca ali
- (b) le za dobavo blaga in/ali opravljanje storitev za [stranke] s strani unovčiteljev ali

(c) delno za opravljanje storitev unov?itelja za spodbujevalca in delno za dobavo blaga in/ali opravljanje storitev za [stranke] s strani unov?iteljev?

3. ?e se na drugo vprašanje odgovori s to?ko (c), tako da se za nadomestilo za storitev šteje, da so unov?itelji opravili storitev za spodbujevalca oziroma dobavili blago in/ali opravili storitev za [stranko], katera so merila zakonodaje Skupnosti, na podlagi katerih se dolo?i razdelitev nadomestila, kot je nadomestilo za storitev, med to opravljanje storitev ter dobavo blaga in/ali opravljanje storitev?“

Zadeva C-55/09

19 Družba Baxi je del skupine družb, ki proizvaja grelnike in podobne proizvode za gretje. Ta skupina družb je uvedla program zvestobe za stranke, v tem primeru za inštalaterje grelnikov, da bi jih spodbudila k nakupu njihovih proizvodov. Družba Baxi v smislu izrazov iz to?ke 10 te sodbe v okviru tega programa deluje kot sponzor.

20 Stranke, ki sodelujejo v tem programu, prejmejo to?ke, ki jih lahko unov?ijo za darila za zvestobo, ki so blago ali storitve, ?e kupujejo proizvode družbe Baxi. Treba pa je navesti, da je iz predložitvene odlo?be razvidno, da se spor o glavni stvari nanaša le na darila za zvestobo, ki so blago.

21 Družba Baxi je zadevni program zvestobe oddala v upravljanje družbi @1 Limited (v nadaljevanju: @1). V skladu s splošnimi pogoji tega programa so stranke v pogodbenem razmerju z družbo Baxi.

22 Upravljanje zadevnega programa zvestobe s strani družbe @1 vklju?uje zlasti trženje programa pri strankah prek katalogov in spleta, urejanje registracij, vodenje ra?unov inštalaterjev, izbiro, nakup in dobavo daril za zvestobo ter telefonsko pomo? strankam.

23 Bistvena razlika med tem programom in programom, obravnavanim v zadevi C?53/09, je ta, da družba @1 izbere in kupi darila za zvestobo in jih dobavi strankam. Ta družba zato ravna hkrati kot upravljavec programa zvestobe za stranke in kot unov?itelj. Darila za zvestobo so dobavljena le v zameno za to?ke. Ni jih mogo?e prejeti v obliki nakupa po znižani ceni. Družba Baxi pla?a družbi @1 maloprodajno ceno daril za zvestobo in dolo?ena nadomestila za posebne storitve.

24 Družba Baxi je zahtevala odbitek DDV pri zneskih, ki jih je pla?ala družbi @1. Commissioners so šteli, da je znesek maloprodajne cene izdelkov, ki ga je družbi @1 izpla?ala družba Baxi, sestavljen iz dveh delov. En del navedenega zneska je pla?ilo za storitve, ki jih je za družbo Baxi opravila družba @1 in glede katerih je imela družba Baxi pravico do odbitka DDV, ki ga je družba @1 vklju?ila v ra?un. Drugi del pa je pla?ilo za dobavo blaga strankam, ki jo je opravila družba @1, in sicer kot pla?ilo tretjih oseb, v zvezi s katerim družba Baxi tega davka ni mogla odbiti.

25 Družba Baxi je izpodbijala to odlo?bo pri VAT and Duties Tribunal. Navedeno sodiš?e je zavrnilo predlog družbe Baxi in razsodilo, da družba @1 dobavi darila za zvestobo družbi Baxi, ki jih nato brez pla?ila dobavi strankam. Družba Baxi je zato smela odbiti vstopni davek, pla?an na dobavo blaga, ki ga je prejela, vendar je morala pla?ati izstopni davek na naknadno posredovanje blaga strankam.

26 Družba Baxi je zoper to sodbo vložila pritožbo pri High Court of Justice (England & Wales), ki je razsodilo, da je družba @1 dobavila darila za zvestobo strankam, in ne družbi Baxi, vendar da je tudi za družbo Baxi opravila storitev, ki je vklju?evala zlasti dobavo blaga strankam. Cena, ki jo

je plačala družba Baxi, je bila plačilo za to storitev, zato je družba Baxi lahko štela celotni DDV, ki ga je v račun vključila družba @1, za vstopni davek.

27 Commissioners so sprožili postopek pri Court of Appeal (England & Wales), ki je razsodilo, da je družba Baxi upravičena do vračila DDV na celotno plačilo družbi @1. Menilo je, da je treba šteti, da je družba Baxi v celoti plačala storitve, ki jih je zanj opravila družba @1 in v katere je bila delno vključena dobava izdelkov strankam, s čimer se je tako oglaševala družba Baxi in spodbujala zvestoba strank in s čimer je družba Baxi v okviru programa zvestobe izpolnila svoje obveznosti strankam.

28 House of Lords je po vložitvi pritožbe odločilo, da je za odločitev o sporu, ki ji je predložen, potrebna odločitev Sodišča glede razlage Direktive 2006/112, prej Šeste direktive.

29 V teh okoliščinah je House of Lords prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložila ta vprašanja:

„Kadar

a) davčni zavezanec vodi program promocije svojih dejavnosti, ki ga upravlja družba za oglaševanje in trženje ter v okviru katerega se strankam davčnega zavezanca pripisujejo točke v zvezi z blagom, ki ga stranke kupijo od davčnega zavezanca;

b) stranke točke unovčijo tako, da od družbe za oglaševanje in trženje brezplačno dobijo darilo za zvestobo;

c) se je davčni zavezanec s to družbo dogovoril, da ji bo plačal maloprodajno ceno darila za zvestobo:

1. Kako je treba razlagati člene 14, 24, 73 in 168 Direktive [2006/112] (nekdanji členi 5, 6, 11(A)(1)(a) in 17(2) [v različici, ki izhaja iz člena 28f, točka 1,] Šeste direktive) v zvezi s plačili, ki jih druga družba prejme od davčnega zavezanca?

2. Ali je treba te določbe razlagati zlasti tako, da se plačila, ki jih druga družba prejme od davčnega zavezanca, štejejo za plačila:

(a) le za opravljanje storitev druge družbe za davčnega zavezanca;

(b) tretje osebe le za dobavo blaga strankam s strani druge družbe;

(c) delno za opravljanje storitev druge družbe za davčnega zavezanca in delno za dobavo blaga strankam s strani druge družbe ali

(d) tako za opravljanje oglaševalskih in tržnih storitev, ki jih za davčnega zavezanca opravi druga družba, kot za dobavo darila za zvestobo, ki jo za tega davčnega zavezanca opravi ta druga družba?

3. Če se na drugo vprašanje odgovori tako, da se ta plačila štejejo delno za plačila storitev druge družbe za davčnega zavezanca in delno za plačila tretje osebe, in sicer davčnega zavezanca, drugi družbi za dobavo blaga strankam, ki jo opravi druga družba, katera so merila zakonodaje Skupnosti, na podlagi katerih se določi razdelitev plačila na plačila za opravljanje storitev in plačila za dobavo?“

30 Predsednik Sodišča je s sklepom z dne 11. marca 2009 za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe zadevi C-53/09 in C-55/09 združil.

Uvodne ugotovitve

31 Ker se House of Lords v predložitvenih odločbah sklicuje tako na Šesto direktivo kot Direktivo 2006/112, je treba navesti, da je bila druga sprejeta 28. novembra 2006 in da je začela veljati 1. januarja 2007, kar je po nastanku dejstev v sporih v glavnih stvareh. Zato je treba na vprašanja odgovoriti le na podlagi Šeste direktive.

32 Glede zadeve C-53/09 je treba tudi ugotoviti, da se niti vprašanja, ki jih je postavilo House of Lords, niti razprava pred Sodiščem niso nanašali na razmerja med sponzorji in upravljavcem programa zvestobe, se pravi družbo LMUK. Zato se Sodišče omejuje na vprašanja, kot jih je postavilo House of Lords.

Vprašanja za predhodno odločanje

33 House of Lords z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba v okviru programa zvestobe za stranke, kakršna sta obravnavana v postopkih v glavnih stvareh,

– v zadevi C-53/09 plačila, ki jih od upravljavca zadevnega programa prejmejo unovčitelji, ki strankam dobavijo darila za zvestobo, šteti za plačila tretjih oseb za dobavo blaga tem strankam in/ali glede na okoliščine za opravljanje storitev teh unovčiteljev v korist navedenih strank in/ali za plačila opravljanja storitev navedenih unovčiteljev v korist upravljavca tega programa in

– v zadevi C-55/09 plačila, ki jih od sponzorja prejme upravljavec zadevnega programa, ki strankam dobavi darila za zvestobo, šteti za plačila tretjih oseb za dobavo blaga tem strankam s strani upravljavca tega programa in/ali za plačila storitev, ki jih opravi ta upravljavec v korist tega sponzorja.

Stališča, predložena Sodišču

34 V zadevi C-53/09 družba LMUK trdi, da so plačila, ki so jih unovčitelji prejeli, plačila za storitve, ki so jih zanjo opravili unovčitelji. Pri navedenih storitvah naj bi šlo za različne izpolnitve pogodbenih obveznosti, ki vključujejo tudi to, da unovčitelji po nižani ceni ali brezplačno strankam dobavijo blago oziroma za njih tako opravijo storitve.

35 V zadevi C-55/09 družba Baxi trdi, da so plačila, ki jih od nje prejela družba @1, plačila za storitve, ki jih je zanjo opravila družba @1. Šlo naj bi za različne oglaševalske storitve, med katerimi je dobava daril za zvestobo strankam in zagotavljanje podatkov o strankah družbe Baxi.

36 Po mnenju vlade Združenega kraljestva, grške vlade in Evropske komisije je treba v zadevi C-53/09 plačila, ki so jih od družbe LMUK prejeli unovčitelji, šteti za plačila tretjih oseb, to je družbe LMUK, za dobavo blaga strankam s strani unovčiteljev in/ali glede na naravo darila za zvestobo za opravljanje storitev teh unovčiteljev v korist strank.

37 V zadevi C-55/09 navedeni vladi in Komisija menijo, da je treba plačila, ki jih družba @1 prejme od družbe Baxi, šteti za plačila tretjih oseb, to je družbe Baxi, za dobavo blaga strankam s strani družbe @1. Kljub temu se vlada Združenega kraljestva in Komisija strinjata, da je del plačil, ki jih je družba @1 prejela od družbe Baxi – to je razlika med maloprodajno ceno daril za zvestobo, ki jo je družba Baxi plačala družbi @1, in nabavno ceno, po kateri je družba @1 kupila darila za zvestobo – plačila za storitve, ki jih je družba @1 opravila za družbo Baxi.

Odgovor Sodišča

38 Treba je opozoriti, da naložilo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnje blaga in storitev do faze maloprodaje, ki je strogo sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se plača davek (glej med drugim sodbo z dne 3. oktobra 2006 v zadevi Banca popolare di Cremona, C-475/03, ZOdl., str. I-9373, točka 21).

39 Treba je tudi spomniti, da upoštevanje gospodarske stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (glej glede pojma sedeža gospodarske dejavnosti na področju DDV sodbi z dne 20. februarja 1997 v zadevi DFDS, C-260/95, Recueil, str. I-1005, točka 23, in z dne 28. junija 2007 v zadevi Planzer Luxembourg, C-73/06, ZOdl., str. I-5655, točka 43, ter po analogiji glede določitve prejemnika dobave blaga sodbo z dne 6. februarja 2003 v zadevi Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, str. I-1317, točki 35 in 36).

40 Ob upoštevanju teh preudarkov je zaradi odgovora na postavljena vprašanja treba ugotoviti, prvi, naravo transakcij, izvedenih v okviru programov zvestobe, ki sta obravnavana v postopkih v glavnih stvareh.

41 Iz predložitvenih odločb je razvidno, da sta bila zadevna programa zvestobe uvedena zaradi spodbujanja strank k nakupu pri določenih trgovcih. V ta namen družba LMUK v zadevi C-53/09 in družba @1 v zadevi C-55/09 ponujata več storitev, povezanih z upravljanjem teh programov.

42 Gospodarska stvarnost pa je taka, da v okviru teh programov unovčitelji strankam dobavijo darila za zvestobo, ki so lahko v obliki blaga in v zadevi C-53/09 tudi v obliki opravljanja storitev.

43 Da bi se ugotovilo, ali je ta transakcija, in sicer dobava daril za zvestobo, predmet DDV, je treba na podlagi člena 2(1) Šeste direktive preveriti, ali gre za dobavo blaga oziroma opravljanje storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

44 Člen 5(1) Šeste direktive določa, da pomeni dobava blaga prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

45 Iz besedila te določbe izhaja, da se pojem dobave blaga ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z upoštevnim nacionalnim pravom, ampak da zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej sodbo z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7, in zgoraj navedeno sodbo Auto Lease Holland, točka 32).

46 V členu 6(1) Šeste direktive je pojem opravljanja storitev opredeljen kot vsaka transakcija, ki ni dobava blaga.

47 Iz predložitvene odločbe v zadevi C-53/09 je razvidno, da družba LMUK sklepa pogodbe z unovčitelji, v skladu s katerimi jim družba LMUK plača dogovorjeno vrednost za točke, kadar ti strankam v zameno za točke dobavijo darila za zvestobo. Na podlagi pogodb, ki jih družba LMUK sklene z vsakim posameznim unovčiteljem, prejmejo ti od nje plačilo pod pogojem, da strankam dobavijo darila za zvestobo, to pa so darila, ki so lahko v obliki storitev, in ne samo stvari. Samo tako lahko namreč prejmejo točke, za katere nato družba LMUK izvede plačilo.

48 Iz predložitvene odločbe v zadevi C-55/09 je razvidno, da družba @1 nabavi darila za zvestobo in da je lastnik zaloge teh daril. Družba @1 zato nima pravice le prenesti darila za zvestobo na stranke kot lastnik, ampak je dejansko lastnik teh daril. Iz predložitvene odločbe je

razvidno tudi, da družba @1 strankam razdeli darila za zvestobo.

49 Tako je treba ugotoviti, da so unov?itelji strankam v postopkih v glavnih stvareh v smislu ?lena 5(1) Šeste direktive dobavili blago, v zadevi C-53/09 pa tudi v smislu ?lena 6(1) navedene direktive za te stranke opravili storitev.

50 Drugi?, treba je preveriti, ali so bile te transakcije izvedene za pla?ilo.

51 V zvezi s tem je iz sodne prakse razvidno, da dobava blaga ali opravljanje storitev „za pla?ilo“ v smislu ?lena 2(1) Šeste direktive vklju?uje obstoj neposredne zveze med dobavljenim blagom oziroma opravljenim storitvijo in prejetim pla?ilom (glej zlasti glede opravljanja storitev sodbo z dne 8. marca 1988 v zadevi Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, str. 1443, to?ka 12).

52 Da bi se ugotovilo, ali obstaja pla?ilo in ali v takem primeru obstaja povezava med tem pla?ilom in dobavljenim blagom oziroma opravljenim storitvijo, je treba upoštevati, da je cena, ki jo v zadevi C-53/09 pla?ajo stranke sponzorjem za blago ali storitve in v zadevi C-55/09 družbi Baxi za blago, enaka, neodvisno od tega, ali te stranke sodelujejo v programih zvestobe.

53 V teh okoliš?inah je treba spomniti, da je Sodiš?e glede programa zvestobe – v katerem je naftna družba kupcem goriva v zameno za to?ke, ki so jih ti kupci imeli glede na kupljeno koli?ino goriva, prejeli pa so jih tako, da so pla?ali maloprodajno ceno na bencinski ?rpalki, dala blago – ugotovilo, da naftna družba ne more trditi, da cena, ki so jo pla?ali kupci, v resnici vklju?uje del, ki predstavlja vrednost to?k ali blaga, zamenjanega za te to?ke, saj mora kupec goriva pla?ati isto maloprodajno ceno, pa ?e vzame to?ke ali ne (glej v tem smislu sodbo z dne 27. aprila 1999 v zadevi Kuwait Petroleum, C?48/97, Recueil, str. I?2323, to?ka 31).

54 Sodiš?e je namre? ugotovilo, da prodaja goriva, pri kateri se strankam pripisejo to?ke, in dajanje blaga v zameno za navedene to?ke pomenita lo?eni transakciji (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kuwait Petroleum, to?ka 28).

55 Torej v postopkih v glavnih stvareh prodaja blaga oziroma opravljanje storitev, pri ?emer se strankam pripisejo to?ke, in dajanje daril za zvestobo v zameno za te to?ke, pomenita lo?eni transakciji.

56 S Šesto direktivo pa, kot je navedla vlada Združenega kraljestva, pri dobavi blaga oziroma opravljanju storitev „za pla?ilo“ v smislu ?lena 2(1) te direktive, ni zahtevano, da se pla?ilo za to dobavo oziroma storitev prejme neposredno od prejemnika te dobave oziroma storitve. ?len 11(A)(1)(a) te direktive namre? dolo?a, da je pla?ilo mogo?e prejeti od tretje osebe.

57 V zvezi s tem je iz predložitvene odlo?be v zadevi C-53/09 razvidno, da družba LMUK pla?a unov?iteljem, ker stranke pri njih unov?ijo to?ke. To pla?ilo se izra?una tako, da se seštejejo nadomestila, ki predstavljajo dolo?en znesek za vsako to?ko, ki se unov?i za delno ali celotno ceno darila za zvestobo. V teh okoliš?inah je treba, kot trdi vlada Združenega kraljestva, ugotoviti, da to pla?ilo ustreza pla?ilu za dobavo daril za zvestobo.

58 Iz predložitvene odlo?be v zadevi C-55/09 je razvidno tudi, da družba @1 ra?una družbi Baxi darila za zvestobo po maloprodajni ceni, h kateri prišteje stroške dostave, ki veljajo glede na kraj naro?ila, kjer se prenese lastništvo in unov?ijo to?ke. Potem ko se odšteje marža družbe @1, ki je razlika med maloprodajno ceno daril za zvestobo in nabavno ceno, po kateri družba @1 nabavi darila, je pla?ilo, ki ga od družbe Baxi prejme družba @1, pla?ilo za dobavo navedenih daril.

59 Vendar družba Baxi v zadevi C-55/09 trdi, da se za njeno plačilo ne opravi dobava blaga, temveč kompleksna oglaševalska storitev, v okviru katere je poleg drugih storitev dobava daril za zvestobo strankam.

60 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da je treba, kadar transakcija obsega skupek dejavnikov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, prvič, ali gre za dve ali več samostojnih transakcij ali za enotno transakcijo, in drugič, ali je treba v drugem primeru to transakcijo opredeliti kot dobavo blaga ali opravljanje storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Aktiebolaget NN, C-111/05, ZOdl., str. I-2697, točka 21 in navedena sodna praksa).

61 Iz predložitvene odločbe v zadevi C-55/09 je razvidno, da plačila družbe Baxi družbi @1 ustrezajo znesku maloprodajne cene daril za zvestobo, h kateremu se prištejejo stroški pakiranja in dostave, in da je tako marža družbe @1 razlika med maloprodajno ceno daril za zvestobo in nabavno ceno, po kateri kupi ta darila.

62 Plačilo, obravnavano v zadevi C-55/09, je zato mogoče, kot poleg tega zatrjujeta tako vlada Združenega kraljestva kot Komisija, razdeliti na dva dela in vsak del ustreza ločeni transakciji.

63 Znesek nabavne cene je tako plačilo za dobavo daril za zvestobo strankam, medtem ko je razlika med maloprodajno ceno, ki jo plača družba Baxi, in nabavno ceno, po kateri družba @1 kupi darila, se pravi marža, plačilo za storitve, ki jih družba @1 opravi za družbo Baxi.

64 V zadevi C-53/09 pa je družba LMUK v pisnih in ustnih stališih trdila, da plačila, ki jih od nje prejmejo unovčitelji, niso plačila za dve ali več ločenih transakcij. Ali je tako, mora preveriti predložitveno sodišče.

65 Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba v okviru programa zvestobe za stranke, kakršna sta obravnavana v postopkih v glavnih stvareh, člene 5, 6, 11(A)(1)(a) in člen 17(2) v različici, ki izhaja iz člena 28f, točka 1, Šeste direktive, razlagati tako, da je treba:

– v zadevi C-53/09 plačila, ki jih od upravljavca zadevnega programa prejmejo unovčitelji, ki strankam dobavijo darila za zvestobo, šteti za plačilo tretjih oseb za dobavo blaga tem strankam ali glede na okoliščine za opravljanje storitev za te stranke. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali ta plačila vključujejo tudi plačilo za opravljanje storitev, ki pomeni ločeno transakcijo, in

– v zadevi C-55/09 del plačil, ki jih od sponzorja prejme upravljavec zadevnega programa, ki strankam dobavi darila za zvestobo, šteti za plačilo tretjih oseb za dobavo blaga tem strankam in drugi del za plačilo storitev, ki jih opravi upravljavec tega programa v korist tega sponzorja.

Stroški

66 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

V okviru programa zvestobe za stranke, kakršna sta obravnavana v postopkih v glavnih stvareh, je treba člene 5, 6, 11(A)(1)(a) in člen 17(2) v različici, ki izhaja iz člena 28f, točka 1, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, razlagati

tako, da je treba:

- v zadevi C-53/09 plačila, ki jih od upravljavca zadevnega programa prejmejo unovčitelji, ki strankam dobavijo darila za zvestobo, šteti za plačilo tretjih oseb za dobavo blaga tem strankam ali glede na okoliščine za opravljanje storitev za te stranke. Vendar mora predložitveno sodišče preveriti, ali ta plačila vključujejo tudi plačilo za opravljanje storitev, ki pomeni ločeno transakcijo, in
- v zadevi C-55/09 del plačil, ki jih od sponzorja prejme upravljavec zadevnega programa, ki strankam dobavi darila za zvestobo, šteti za plačilo tretjih oseb za dobavo blaga tem strankam in drugi del za plačilo storitev, ki jih opravi upravljavec tega programa v korist tega sponzorja.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.