DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

7. oktober 2010 *

I de forenede sager C-53/09 og C-55/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af House of Lords (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 15. december 2008, indgået til Domstolen henholdsvis den 6. og den 9. februar 2009, i sagerne

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mod

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

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

har

* Processprog: tysk.

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne A. Arabadjiev, A. Rosas (refererende dommer), U. Lõhmus og P. Lindh,

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. januar 2010,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Loyalty Management UK Ltd ved solicitor G. Sinfield og D. Milne, QC

— Baxi Group Ltd ved solicitor B. Cooper og barrister D. Scorey

— Det Forenede Kongeriges regering ved L. Seeboruth og S. Hathaway, som befuldmægtigede, bistået af barrister R. Hill

— den græske regering ved K. Georgiadis, I. Bakopoulos og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved M. Afonso og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 De præjudicielle anmodninger vedrører fortolkningen af artikel 5 og 6, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), samt artikel 17, stk. 2, som affattet ved artikel 28f, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L 102, s. 18, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med to tvister mellem Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) og Loyalty Management UK Ltd (herefter »LMUK«) (sag C-53/09) og Baxi Group Ltd (herefter »Baxi«) (sag C-55/09) vedrørende kvalifikationen, på området for merværdiafgift

(herefter »moms«), af modydelsen for henholdsvis de betalinger, som den virksomhed, der driver loyalitetsprogrammet, foretager til de indløsende selskaber, der leverer præmiegoderne til kunderne, og de betalinger, som de handlende foretager til den virksomhed, der driver loyalitetsprogrammet, og som leverer sådanne gaver.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1), pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, moms.

4 Følgende fremgår af direktivets artikel 5:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[…]

6. Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål, såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [moms]. Udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver omfattes dog ikke af denne bestemmelse.«

5 Direktivets artikel 6 bestemmer:

»1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[…]

2. Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

[…]

b) vederlagsfrie tjenesteydelser, som af den afgiftspligtige person udføres til eget brug eller til brug for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

[…]«

6 Artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i sjette direktiv fastsætter:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

7 Artikel 17, stk. 2, som affattet ved direktivets artikel 28f, stk. 1, bestemmer:

»I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

b) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for indførte goder

c) den [moms], som skyldes i henhold til artikel 5, stk. 7, litra a), artikel 6, stk. 3, og artikel 28a, stk. 6.«

8 Artikel 14, 16, 24, 26, 73, 74 og 168 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) gengiver i det væsentlige ordlyden af sjette direktivs artikel 5 og 6, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), samt artikel 17, stk. 2, som affattet ved direktivets artikel 28f, stk. 1.

Nationale bestemmelser

9 Det fremgår af de sagsakter, der er fremsendt til Domstolen, at de relevante bestemmelser i national ret er section 2, 5, 19, 24, 25 og 26 i lov af 1994 om moms (Value Added Tax Act 1994), samt paragraph 1-5 i Schedule 4 og paragraph 6 i Schedule 6 til denne lov. Disse bestemmelser gengiver de tilsvarende artikler i sjette direktiv.

Tvisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-53/09

10 LMUK driver et kundeloyalitetsprogram. I henhold til programmet modtager kunderne point, som de kan indløse for præmiegoder, der består i goder eller tjenesteydelser, når de køber store mængder af goder eller tjenesteydelser hos de detailhandlende, der deltager i det nævnte program. Der er fire aktører i programmet, nemlig sponsorerne, som i det foreliggende tilfælde er de detailhandlende, der søger at tilskynde kunderne til at handle hos dem, kunderne, den virksomhed, der driver det omhandlede program, i det foreliggende tilfælde LMUK, og de indløsende selskaber, i det foreliggende tilfælde de virksomheder, der leverer præmiegoderne til kunderne ved indløsning af point.

11 Sponsorerne tildeler kunderne point for hvert indkøb på grundlag af det beløb, der er givet ud. Når kunderne har samlet et tilstrækkeligt antal point, kan de erhverve en præmiegode enten gratis, eller til nedsat pris, ved indløsning af point. Præmiegoderne tilvejebringes af de indløsende selskaber.

12 Sponsorerne udbetaler inden for rammerne af denne ordning et bestemt beløb til LMUK for hvert udstedt point. De betaler ligeledes et årligt vederlag for markedsføring, udvikling og fremme af det omhandlede program. De indløsende selskaber modtager et fast beløb fra LMUK for hvert indløst point, der betegnes som et »servicegebyr«.

13 De indløsende selskaber udsteder en faktura til LMUK, der inkluderer moms på det nævnte gebyr. Da LMUK søgte at fratrække denne indgående moms, besluttede

Commissioners, at den erlagte moms udgjorde en afgift på et gebyr, som er betaling for leveringer, som det indløsende selskab havde foretaget ikke til LMUK, men til kunderne, selv om disse leveringer helt eller delvist blev betalt af LMUK. Commissioners fandt således, at det omhandlede gebyr var en modydelse fra tredjemand for levering af præmiegoder til kunderne, og at LMUK følgelig ikke havde ret til fradrag for indgående afgift af dette gebyr.

14 LMUK anfægtede denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal. Denne instans fandt, at leveringer af goder til kunderne, der gennemføres af de indløsende selskaber ved indløsning af point, skulle anses for levering af tjenesteydelser til LMUK.

15 Commissioners iværksatte en appel til prøvelse af denne dom ved High Court of Justice (England & Wales). Denne instans omstødte VAT and Duties Tribunals afgørelse, idet den fastslog, at de indløsende selskaber leverede præmiegoder til kunderne, og at det omhandlede gebyr var en modydelse fra tredjemand, i det foreliggende tilfælde fra LMUK, for den nævnte levering. Commissioners fremførte også et »subsidiært anbringende« for High Court of Justice (England & Wales) vedrørende det tilfælde, at modydelsen bestod i goder, hvorefter det, hvis de indløsende selskaber leverede sådanne goder til LMUK, heraf kunne udledes, at LMUK i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skulle betale udgående moms af den forudsatte viderelevering til kunderne af de samme goder. High Court of Justice (England & Wales) gav Commissioners medhold i det subsidiære anbringende.

16 LMUK indbragte sagen for Court of Appeal (England & Wales), der omstødte afgørelsen truffet af High Court of Justice (England & Wales). Court of Appeal (England & Wales) fastslog, at LMUK betalte gebyret til de indløsende selskaber som modydelse

for disse selskabers tjenesteydelser til LMUK. LMUK var følgelig berettiget til fradrag for den indgående moms, der påhvilede dette gebyr.

17 I forbindelse med Commissioners appel har House of Lords besluttet at anmode Domstolen om en afgørelse vedrørende fortolkningen af direktiv 2006/112, tidligere sjette direktiv, med henblik på afgørelsen af sagen.

18 På denne baggrund har House of Lords besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Under omstændigheder, hvor en afgiftspligtig person (»det foranstaltende selskab«) driver et kundeloyalitetsprogram […] for en række deltagere, hvorefter det foranstaltende selskab indgår en række aftaler som følger:

a) aftaler med forskellige selskaber, kaldet »sponsorer«, hvorefter sponsorerne udsteder »point« til sponsorernes kunder […], der køber goder eller tjenesteydelser hos sponsorerne, og sponsorerne foretager betalinger til det foranstaltende selskab

b) aftaler med [kunderne] med bestemmelser om, at [kunderne], når de køber goder og/eller tjenesteydelser fra sponsorerne, vil modtage point, som de kan indløse for goder og/eller tjenesteydelser, og

c) aftaler med forskellige selskaber (benævnt »de indløsende selskaber«), hvorefter de indløsende selskaber bl.a. samtykker i at levere goder og/eller tjenesteydelser til [kunderne] til en pris, som er lavere end den, der ellers ville skulle betales, eller uden nogen kontant modydelse, når [kunden] indløser point, og det

foranstaltende selskab i stedet betaler et »servicegebyr«, der beregnes i forhold til det antal point, der er indløst hos dette indløsende selskab i den relevante periode.

1) Hvorledes skal artikel 14, 24 og 73 i […] direktiv 2006/112/EF […] [tidligere [sjette direktivs] artikel 5 og 6 samt artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a)] fortolkes, når det foranstaltende selskab foretager betalinger til de indløsende selskaber?

2) Skal disse bestemmelser særligt fortolkes således, at det foranstaltende selskabs betalinger af denne art til indløsende selskaber må anses for:

   a) at være modydelse udelukkende for de indløsende selskabers levering af tjenesteydelser til det foranstaltende selskab, eller

   b) at være modydelse udelukkende for de indløsende selskabers levering af goder og/eller tjenesteydelser til fordel for [kunderne], eller

   c) at være modydelse dels for de indløsende selskabers levering af tjenesteydelser til fordel for det foranstaltende selskab, dels for de indløsende selskabers levering af goder til [kunderne] og/eller levering af tjenesteydelser, der udføres af de indløsende selskaber til fordel for [kunderne]?

3) Hvis spørgsmål 2 besvares med c), således at servicegebyret er modydelse for to leveringer foretaget af de indløsende selskaber, hvoraf den ene er til det foranstaltende selskab, og den anden er til [kunderne], hvilke kriterier er da fastsat i

fællesskabsretten for afgørelsen af, hvorledes et gebyr såsom servicegebyret skal fordeles mellem disse to leveringer?«

Sag C-55/09

19 Baxi er en del af en koncern af selskaber, der fremstiller kedler og lignende opvarmningsprodukter. Denne koncern af selskaber etablerede et loyalitetsprogram for kunder, i det foreliggende tilfælde kedelinstallatører, for at tilskynde disse kunder til at købe de pågældende selskabers produkter. Baxi handlede som sponsor, under de betingelser, der er beskrevet i denne doms præmis 10, i forbindelse med dette program.

20 De kunder, der deltager i det nævnte program, modtager point, når de køber Baxis produkter, hvilke point de kan indløse for præmiegoder, der består af goder eller tjenesteydelser. Det skal dog bemærkes, at det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at tvisten i hovedsagen alene omhandler præmiegoder i form af goder.

21 Baxi outsourcede driften af det omhandlede loyalitetsprogram til @1 Ltd (herefter »@1«). Ifølge de almindelige vilkår og betingelser for dette program har kunderne et kontraktforhold med Baxi.

22 @1's drift af det omhandlede loyalitetsprogram omfatter bl.a. markedsføringen af programmet over for kunderne ved hjælp af kataloger og på internettet, behandling af tilmeldingsansøgninger, forvaltning af kundernes konti, valg, indkøb og levering af præmiegoder samt varetagelse af telefontjeneste over for kunderne.

23 En vigtig forskel mellem dette program og det program, som sag C-53/09 drejer sig om, består således i den omstændighed, at @1 udvælger og indkøber præmiegoderne og leverer dem til kunderne. Denne virksomhed handler følgelig både som administrator af programmet og som indløsende selskab. Præmiegoderne leveres udelukkende mod indløsning af point. Det er ikke muligt at modtage en præmiegode gennem køb til nedsat pris. Baxi betaler @1 præmiegodernes detailsalgspris samt visse omkostninger for specifikke ydelser.

24 Baxi anmodede om fradrag af moms i de beløb, som selskabet betalte til @1. Commissioners fastslog, at den detailsalgspris for varerne, som Baxi betalte til @1, udgjorde to dele. Den ene del af den nævnte pris udgjorde modydelsen for de ydelser, som @1 leverede til Baxi, for hvilke Baxi kunne fradrage moms. Den anden del udgjorde modydelsen for @1's leveringer af goder til kunderne, modtaget af en tredjemand, for hvilken del Baxi ikke kunne fradrag denne afgift.

25 Baxi anfægtede denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal. Denne instans opretholdte Commissioners afgørelse, idet den fastslog, at @1 leverede præmiegoderne til Baxi, som dernæst leverede gaverne til kunderne uden modydelse. Baxi var således berettiget til at fradrage den opkrævede indgående moms af de goder, selskabet fik leveret, men skulle betale udgående moms af den efterfølgende fremsendelse af goderne til kunderne.

26 Baxi iværksatte en appel til prøvelse af denne dom ved High Court of Justice (England & Wales), der fastslog, at @1 leverede præmiegoderne til kunderne og ikke til Baxi, men at @1 også leverede Baxi en tjenesteydelse, der bl.a. inkluderede leveringen af goderne til kunderne. Den pris, som Baxi betalte, udgjorde modydelsen for leveringen af denne tjenesteydelse, og selskabet var således berettiget til at behandle hele den moms, som @1 opkrævede, som indgående moms.

27 Commissioners indbragte sagen for Court of Appeal (England & Wales), der fastslog, at Baxi var berettiget til at fradrage hele momsen af selskabets betaling til @1. Ifølge denne retsinstans skulle Baxi anses for at have foretaget hele betalingen som modydelse for en tjenesteydelse leveret af @1, som til dels bestod i levering af goder til kunderne, hvorved der blev reklameret for Baxi, kundernes loyalitet blev styrket, og Baxi blev frigjort fra sine forpligtelser over for kunderne i henhold til loyalitetsprogrammet.

28 I forbindelse med Commissioners appel fandt House of Lords det nødvendigt at anmode Domstolen om en afgørelse vedrørende fortolkningen af direktiv 2006/112, tidligere sjette direktiv, med henblik på afgørelsen af sagen.

29 På denne baggrund har House of Lords besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Under omstændigheder, hvor

a) en afgiftspligtig person anvender en salgsfremmende ordning, der drives af et reklame- og marketingsselskab, og hvorunder der udstedes »point« til den afgiftspligtige persons kunder i forbindelse med kundernes køb af goder hos den afgiftspligtige person

b) kunderne indløser point og vederlagsfrit modtager præmier fra reklame- og marketingsselskabet

c) den afgiftspligtige person har aftalt med dette andet selskab, at den betaler dette detailsalgsprisen for præmierne.

1) Hvorledes skal artikel 14, 24, 73 og 168 i direktiv 2006/112 […] [tidligere [sjette direktivs] artikel 5 og 6, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 17, stk. 2, [som affattet ved direktivets artikel 28f, stk. 1]], fortolkes med hensyn til den afgiftspligtige persons betalinger til det andet selskab?

2) Skal disse bestemmelser navnlig fortolkes således, at den afgiftspligtige persons betalinger til det andet selskab må anses for:

a) udelukkende at være modydelse for det andet selskabs levering af tjenesteydelser til den afgiftspligtige person

b) udelukkende at være modydelse fra tredjemand for det andet selskabs levering af goder til kunderne

c) at være modydelse dels for det andet selskabs levering af tjenesteydelser til den afgiftspligtige person, dels for det andet selskabs levering af goder til kunderne, eller

d) at være modydelse for såvel det andet selskabs levering af reklame- og marketingsydelser til den afgiftspligtige person som dette selskabs levering af præmier til denne afgiftspligtige person?

3) Hvis spørgsmål 2 besvares med, at sådanne betalinger må anses for dels at være modydelse for en levering af tjenesteydelser fra det andet selskab til den afgiftspligtige person, dels at være modydelse fra tredjemand, der af den afgiftspligtige person betales til det andet selskab for dettes levering af goder til kunderne, hvilke kriterier er da fastsat i fællesskabsretten for afgørelsen af, hvorledes betalingen skal fordeles mellem disse to leveringer?«

30 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 11. marts 2009 er sagerne C-53/09 og C-55/09 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

Indledende bemærkninger

31 Eftersom den nationale ret i sine forelæggelsesafgørelser henviser såvel til sjette direktiv som til direktiv 2006/112, skal det bemærkes, at sidstnævnte direktiv blev vedtaget den 28. november 2006, og at datoen for direktivets ikrafttræden, nemlig den 1. januar 2007, ligger efter de faktiske omstændigheder i hovedsagen. De forelagte spørgsmål skal således alene besvares på grundlag af sjette direktiv.

32 Det må ligeledes konstateres, hvad angår sag C-53/09, at hverken de spørgsmål, som den forelæggende ret har rejst, eller drøftelserne for Domstolen berørte forholdet mellem sponsorerne og den virksomhed, der driver loyalitetsprogrammet, dvs. LMUK. Følgelig vil Domstolens bedømmelse begrænse sig til de spørgsmål, som den forelæggende ret har rejst.

Om de præjudicielle spørgsmål

33 Den forelæggende ret ønsker med sine spørgsmål, som besvares samlet, nærmere bestemt oplyst, om inden for rammerne af et kundeloyalitetsprogram som det i hovedsagerne omhandlede:

— de betalinger, der foretages af den virksomhed, som driver det omhandlede program, til de indløsende selskaber, der leverer præmiegoderne til kunderne, i sag C-53/09 skal anses for en modydelse, betalt af en tredjemand, for en levering af goder til disse kunder, og/eller i givet fald en tjenesteydelse, der leveres af disse indløsende selskaber til fordel for de nævnte kunder, og/eller som en modydelse for de nævnte indløsende selskabers levering af en tjenesteydelse til fordel for den virksomhed, der driver programmet, og om

— de betalinger, som foretages af sponsoren, til den virksomhed, der driver det omhandlede program, og som leverer præmiegoderne til kunderne, i sag C-55/09 skal anses for en modydelse, betalt af en tredjemand, for en levering af goder fra den virksomhed, der driver dette program, til disse kunder og/eller for en modydelse for en tjenesteydelse, som leveres af denne virksomhed, der driver programmet, til fordel for denne sponsor.

Indlæg afgivet for Domstolen

34 LMUK har i forbindelse med sag C-53/09 gjort gældende, at de betalinger, som selskabet har foretaget til de indløsende selskaber, udgør modydelsen for de tjenesteydelser, som disse virksomheder har leveret til LMUK. De nævnte tjenesteydelser består i forskellige kontraktydelser, herunder de indløsende selskabers samtykke i at levere goder eller tjenesteydelser til kunderne til nedsatte priser eller gratis.

35 Baxi har i forbindelse med sag C-55/09 anført, at de betalinger, som selskabet har foretaget til @1, er modydelse for tjenesteydelser, som @1 har leveret til Baxi. Det drejer sig om forskellige reklame- og marketingsydelser, der omfatter levering af præmiegoder til kunderne samt fremsendelse af oplysninger om kunderne til Baxi.

36 Det Forenede Kongeriges regering, den græske regering og Europa-Kommissionen har gjort gældende, at de betalinger, som LMUK i sag C-53/09 har foretaget til de indløsende selskaber, skal anses for en modydelse, betalt af en tredjemand, dvs. LMUK, for en levering af goder, der gennemføres af de indløsende selskaber til kunderne og/eller — på grundlag af karakteren af præmiegoderne — for en tjenesteydelse, der leveres af disse indløsende selskaber til fordel for disse kunder.

37 I sag C-55/09 har de nævnte regeringer og Kommissionen anført, at de betalinger, som Baxi har foretaget til @1, skal anses for en modydelse, betalt af en tredjemand, dvs. Baxi, for en levering af goder, der gennemføres af @1 til kunderne. Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har dog begge anerkendt, at en del af de betalinger, som Baxi har foretaget til @1, nemlig forskellen mellem detailsalgsprisen for præmiegoderne, som Baxi har betalt til @1, og den anskaffelsespris, som @1 har betalt for præmiegoderne, udgør en modydelse for tjenesteydelser, som @1 har leveret til Baxi.

Domstolens svar

38 Det bemærkes, at det fælles momssystem bygger på det princip, at der på goder og tjenesteydelser til og med detailhandelsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet

(jf. bl.a. dom af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 21).

39 Det bemærkes endvidere, at det er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, at der tages hensyn til den økonomiske virkelighed (jf. dels hvad angår begrebet hjemsted for økonomisk virksomhed på momsområdet, dom af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 23, og af 28.6.2007, sag C-73/06, Planzer Luxembourg, Sml. I, s. 5655, præmis 43, dels hvad angår fastlæggelsen af modtageren af en levering af goder analogt dom af 6.2.2003, sag C-185/01, Auto Lease Holland, Sml. I, s. 1317, præmis 35 og 36).

40 I lyset af disse betragtninger skal for det første karakteren af de transaktioner, der er gennemført inden for rammerne af de i hovedsagerne omhandlede loyalitetsprogrammer, fastlægges med henblik på besvarelsen af de forelagte spørgsmål.

41 Det fremgår af forelæggelsesafgørelserne, at de omhandlede loyalitetsprogrammer blev udformet for at tilskynde kunderne til at foretage deres indkøb hos visse handlende. I den forbindelse leverer LMUK i sag C-53/09 og @1 i sag C-55/09 en række tjenesteydelser, der er forbundet med driften af disse programmer.

42 Den økonomiske virkelighed består imidlertid i, at de indløsende selskaber inden for rammerne af de nævnte programmer leverer præmiegoder til kunderne, hvilke præmiegoder både kan bestå i goder og, i sag C-53/09, i tjenesteydelser.

43 Med henblik på fastlæggelsen af, om denne transaktion, der består i leveringen af et præmiegode, er undergivet moms, skal det undersøges, om transaktionen i medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 1), udgør en levering af goder eller tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

44 Sjette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemmer, at der ved en levering af et gode forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

45 Det fremgår af denne bestemmelses ordlyd, at begrebet levering af et gode ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men at begrebet omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. dom af 8.2.1990, sag C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Sml. I, s. 285, præmis 7, og dommen i sagen Auto Lease Holland, præmis 32).

46 Sjette direktivs artikel 6, stk. 1, definerer tjenesteydelse som enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode.

47 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen i sag C-53/09, at LMUK indgår aftaler med de indløsende selskaber, hvorefter LMUK betaler dem et aftalt beløb for pointene, når de leverer præmiegoder til kunderne i bytte for disse point. Ifølge kontrakten mellem LMUK og hver enkelt indløsende selskab er det netop en betingelse for, at de indløsende selskaber kan opnå betaling fra LMUK, at de nævnte selskaber leverer præmiegoderne til kunderne, hvilke goder ikke alene kan bestå i materielle goder, men også i

tjenesteydelser. Det er nemlig alene på denne måde, at de kan modtage de point, der udløser en betaling fra LMUK.

48 Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen i sag C-55/09, at @1 indkøber alle præmiegoder, og at lageret af præmiegoder er @1's ejendom. Det følger heraf, at @1 ikke alene har ret til at overføre præmiegoderne til kunderne, som om præmiegoderne tilhører selskabet, men at selskabet i realiteten er ejer af disse præmiegoder. Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at @1 distribuerer præmiegoderne til kunderne.

49 Det må således fastslås, at de indløsende selskaber i hovedsagerne har leveret goder som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, til kunderne, og at de i sag C-53/99 ligeledes har leveret tjenesteydelser som omhandlet i direktivets artikel 6, stk. 1.

50 For det andet skal det prøves, om disse transaktioner blev foretaget mod vederlag.

51 I den forbindelse fremgår det af retspraksis, at en levering af goder eller tjenesteydelser »mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem godet eller tjenesteydelsen og den modtagne modværdi (jf. bl.a. vedrørende området for levering af tjenesteydelser dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 12).

52 Med henblik på at undersøge, om der foreligger en modydelse, og om der i bekræftende fald består en forbindelse mellem denne modydelse og det leverede gode eller den leverede tjenesteydelser, skal det bemærkes, at den pris, som kunderne betaler til sponsorerne for goderne eller tjenesteydelserne i sag C-53/09 og til Baxi for dette

selskabs goder i sag C-55/09, er ens for kunder, der deltager i programmet, og for kunder, der ikke deltager.

53 I den forbindelse bemærkes, at Domstolen i forbindelse med et loyalitetsprogram, hvorefter et olieselskab overdrog goder til købere af brændstof mod indløsning af point, som disse købere havde opnået på grundlag af den indkøbte mængde brændstof, efter at have betalt den fulde detailpris for brændstoffet, fastslog, at olieselskabet ikke med rette kunne gøre gældende, at den pris, køberne af brændstof betalte, i realiteten omfattede en andel, der svarede til værdien af point eller af de goder, der blev leveret ved indløsning af disse, eftersom køberen af brændstoffet skulle betale den samme detailpris, uanset om den pågældende tog imod pointene eller ej (jf. i denne retning dom af 27.4.1999, sag C-48/97, Kuwait Petroleum, Sml. I, s. 2323, præmis 31).

54 Domstolen fastslog nemlig, at købet af brændstof, der udløste tildelingen af point til kunderne på den ene side, og overdragelsen af goder mod de nævnte point på den anden side, udgjorde to adskilte transaktioner (jf. i denne retning Kuwait Petroleum-dommen, præmis 28).

55 Det følger således af det anførte, at de salg af goder og tjenesteydelser, der i hovedsagerne udløser tildeling af point til kunderne på den ene side, og overdragelsen af præmiegoder mod indløsning af disse point på den anden side, udgør to adskilte transaktioner.

56 Som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, kræver sjette direktiv imidlertid ikke, at modydelsen for en levering af goder eller tjenesteydelser skal erlægges direkte af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne for, at denne levering anses for foretaget »mod vederlag« som omhandlet i direktivets artikel 2, nr. 1).

Direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), bestemmer nemlig, at denne modydelse kan erlægges af en tredjemand.

57 I den forbindelse fremgår det af forelæggelsesafgørelsen i sag C-53/09, at kundernes indløsning af point hos de indløsende selskaber udløser en betaling fra LMUK til de indløsende selskaber. Denne betaling beregnes som summen af gebyrerne, som er et fast beløb for hvert point, der er indløst mod en del af eller hele et præmiegodes pris. I den forbindelse må det fastslås, således som Det Forenede Kongeriges regering har anført, at denne betaling svarer til en modydelse for leveringen af præmiegoder.

58 I sag C-55/09 fremgår det ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at @1 fakturerer Baxi præmiegodernes anbefalede detailsalgspris med tillæg af forsendelsesomkostninger på tidspunktet for ordren, hvor ejendomsretten overdrages, og pointindløsningen foretages. Med fradrag af @1's fortjenstmargin, der består i forskellen mellem detailsalgsprisen for præmiegoderne og den anskaffelsespris, som @1 har betalt for disse præmiegoder, udgør Baxis betaling til @1 således modydelsen for leveringen af de nævnte præmiegoder.

59 I sag C-55/09 har Baxi imidlertid gjort gældende, at betalingen ikke er modydelse for en levering af goder, men for komplekse reklame- og marketingsydelser, inden for rammerne af hvilke leveringen af præmiegoder til kunderne er omfattet af andre tjenesteydelser.

60 I den forbindelse fremgår det af Domstolens praksis, at når en transaktion består af en gruppe omstændigheder og handlinger, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion ved afgørelsen af, dels om der foreligger to

eller flere særskilte ydelser eller én enkelt ydelse, dels om denne ydelse i sidstnævnte tilfælde må anses for en levering af goder eller af tjenesteydelser (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

61 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen i sag C-55/09, at de betalinger, som Baxi har foretaget til @1, svarer til detailsalgspris med tillæg af emballerings- og forsendelsesomkostninger, og at @1 således opnår en fortjenstmargin, der består i forskellen mellem detailsalgsprisen for præmiegoderne og den anskaffelsespris, som @1 har betalt for disse præmiegoder.

62 Som både Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen i øvrigt har medgivet, kan en betaling som den i hovedsag C-55/09 omhandlede således opdeles i to dele, og hver del svarer til en adskilt ydelse.

63 Herefter udgør størrelsen på anskaffelsesprisen modydelsen for leveringen af præmiegoder til kunderne, mens forskellen mellem detailsalgsprisen for præmiegoderne, som betales af Baxi, og den anskaffelsespris, som @1 har betalt for disse præmiegoder, dvs. marginen, udgør modydelsen for de tjenesteydelser, som @1 leverer til Baxi.

64 Derimod har LMUK i sine skriftlige og mundtlige bemærkninger i forbindelse med sag C-53/99 anført, at de betalinger, som selskabet foretager til de indløsende selskaber, ikke er modydelse for to eller flere adskilte ydelser. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om dette er tilfældet.

65 I lyset af ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at inden for rammerne af et kundeloyalitetsprogram som det i hovedsagerne omhandlede skal sjette direktivs artikel 5 og 6, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), samt artikel 17, stk. 2, som affattet ved artikel 28f, stk. 1, fortolkes således, at:

— de betalinger, der foretages af den virksomhed, som driver det omhandlede program, til de indløsende selskaber, der leverer præmiegoderne til kunderne, i sag C-53/09 skal anses for en modydelse, betalt af en tredjemand, for en levering af goder til disse kunder, eller i givet fald en tjenesteydelse, der leveres til de nævnte kunder; det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om disse betalinger ligeledes udgør en modydelse for en tjenesteydelse, som svarer til en særskilt ydelse, og at

— de betalinger, som foretages af sponsoren, til den virksomhed, der driver det omhandlede program, og som leverer præmiegoderne til kunderne, i sag C-55/09 skal anses dels for en modydelse, betalt af en tredjemand, for en levering af goder til disse kunder, dels for en modydelse for en tjenesteydelse, som leveres af den virksomhed, der driver programmet, til fordel for denne sponsor.

Sagsomkostningerne

66 Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Inden for rammerne af et kundeloyalitetsprogram som det i hovedsagerne omhandlede skal artikel 5 og 6, artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), samt artikel 17, stk. 2, som affattet ved artikel 28f, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag sjette direktiv fortolkes således, at:

— **de betalinger, der foretages af den virksomhed, som driver det omhandlede program, til de indløsende selskaber, der leverer præmiegoderne til kunderne, i sag C-53/09 skal anses for en modydelse, betalt af en tredjemand, for en levering af goder til disse kunder, eller i givet fald en tjenesteydelse, der leveres til de nævnte kunder; det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at efterprøve, om disse betalinger ligeledes udgør en modydelse for en tjenesteydelse, som svarer til en særskilt ydelse, og at**

— **de betalinger, som foretages af sponsoren, til den virksomhed, der driver det omhandlede program, og som leverer præmiegoderne til kunderne, i sag C-55/09 skal anses dels for en modydelse, betalt af en tredjemand, for en levering af goder til disse kunder, dels for en modydelse for en tjenesteydelse, som leveres af den virksomhed, der driver programmet, til fordel for denne sponsor.**

Underskrifter