ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 7ης Οκτωβρίου 2010 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-53/09 και C-55/09,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε το House of Lords (Ηνωμένο Βασίλειο), δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, με αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 2008, που περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 6 και στις 9 Φεβρουαρίου 2009 αντιστοίχως, στις δίκες

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

κατά

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

Baxi Group Ltd (C-55/09),

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev, A. Rosas (εισηγητή), U. Lõhmus και P. Lindh, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: L. Hewlett, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 21ης Ιανουαρίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Loyalty Management UK Ltd, εκπροσωπούμενη από τους G. Sinfield, solicitor, και D. Milne, QC,

— η Baxi Group Ltd, εκπροσωπούμενη από τους B. Cooper, solicitor, και D. Scorey, barrister,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τους L. Seeboruth και S. Hathaway, επικουρούμενη από τον R. Hill, barrister,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Κ. Γεωργιάδη και Ι. Μπακόπουλο καθώς και την Μ. Τασσοπούλου,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους M. Afonso και R. Lyal,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία των άρθρων 5, 6, 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, καθώς και 17, παράγραφος 2, με τη διατύπωση που προκύπτει από το άρθρο 28στ, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995 (ΕΕ L 102, σ. 18, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο δικών με αντιδίκους τους Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) και τη Loyalty Management UK Ltd (στο εξής:LMUK) (υπόθεση C-53/09) και την Baxi Group Ltd (στο εξής: Baxi) (υπόθεση C-55/09) σχετικά με τον χαρακτηρισμό,

όσον αφορά τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), της αντιπαροχής έναντι των πληρωμών που πραγματοποιούν, αντιστοίχως, ο διαχειριστής του προγράμματος προσελκύσεως πελατών προς τους προμηθευτές οι οποίοι παραδίδουν τα δώρα προς τους πελάτες και ο έμπορος προς τον διαχειριστή του προγράμματος αυτού που παραδίδει τέτοια δώρα.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν υπόκεινται στον ΦΠΑ.

4 Κατά το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής:

«1. Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

[…]

6. Εξομοιούται προς παράδοση εξ επαχθούς αιτίας, η ανάληψη υπό του υποκειμένου στον φόρο αγαθού της επιχειρήσεώς του, το οποίο χρησιμοποιεί για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή το οποίο μεταβιβάζει δωρεάν ή, γενικότερα, διαθέτει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία, έχουν δημιουργήσει δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση από τον [ΦΠΑ]. Δεν περιλαμβάνονται, πάντως, οι αναλήψεις που γίνονται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και αφορούν τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων.»

5 Το άρθρο 6 της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«1. Ως “παροχή υπηρεσιών” θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

[…]

2. Εξομοιούνται προς παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας:

[…]

β) η άνευ ανταλλάγματος παροχή υπηρεσιών υπό του υποκειμένου σε φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

[…]»

6 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«Α. Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω [στα στοιχεία β΄, γ΄ και δ΄] οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών».

7 Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, όπως προκύπτει από το άρθρο 28στ, σημείο 1, της οδηγίας:

«Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εσωτερικό της χώρας [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο ·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για εισαχθέντα στο εσωτερικό της χώρας αγαθά.

γ) τον [ΦΠΑ], ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, [στοιχείο α΄], το άρθρο 6, παράγραφος 3, και το άρθρο 28α, παράγραφος 6.»

8 Τα άρθρα 14, 16, 24, 26, 73, 74 και 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), αντιγράφουν βασικά τις διατάξεις των άρθρων 5, 6, 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, καθώς και 17, παράγραφος 2, όπως προκύπτει από το άρθρο 28στ, σημείο 1, της έκτης οδηγίας.

Το εθνικό δίκαιο

9 Από τη διαβιβασθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι οι σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου είναι τα άρθρα 2, 5, 19, 24, 25, και 26 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ (Value Added Tax Act 1994), καθώς και τα παραρτήματα 4, παράγραφοι 1 έως 5, και 6, παράγραφος 6, του νόμου αυτού. Οι διατάξεις αυτές αντιγράφουν τα αντίστοιχα άρθρα της έκτης οδηγίας.

Οι διαφορές της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

Υπόθεση C-53/09

10 Η LMUK διαχειρίζεται πρόγραμμα προσελκύσεως πελατών. Στο πλαίσιο του προγράμματος αυτού οι πελάτες λαμβάνουν μονάδες που μπορούν να ανταλλάξουν με δώρα που συνίστανται σε αγαθά ή υπηρεσίες, όταν αγοράζουν σημαντικές ποσότητες αγαθών ή υπηρεσιών από τους εμπόρους που συμμετέχουν στο πρόγραμμα. Υπάρχουν τέσσερις παράγοντες στο πρόγραμμα αυτό, συγκεκριμένα, οι χορηγοί, εν προκειμένω, οι έμποροι λιανικής πωλήσεως που επιδιώκουν να παροτρύνουν τους πελάτες να πραγματοποιήσουν περισσότερες αγορές από αυτούς, οι πελάτες, ο διαχειριστής του οικείου προγράμματος, εν προκειμένω η LMUK, και οι προμηθευτές, εν προκειμένω οι εταιρίες που προμηθεύουν τα δώρα προς τους πελάτες έναντι των μονάδων.

11 Οι χορηγοί παρέχουν μονάδες στους πελάτες για κάθε αγορά αναλόγως του ποσού που δαπανούν. Όταν ο πελάτης συγκεντρώσει επαρκή αριθμό μονάδων, μπορεί να λάβει δώρο έναντι των μονάδων του, είτε δωρεάν είτε σε μειωμένη τιμή. Τα δώρα παρέχονται από τους προμηθευτές.

12 Στο πλαίσιο του συστήματος αυτού, οι χορηγοί καταβάλλουν στην LMUK ορισμένο ποσό για κάθε μονάδα που διατίθεται. Καταβάλλουν επίσης ένα ετήσιο τέλος για τη διαφήμιση, την ανάπτυξη και την προώθηση του προγράμματος. Οι προμηθευτές λαμβάνουν από την LMUK ένα καθορισμένο ποσό για κάθε ανταλλασσόμενη μονάδα που ονομάζεται «τέλος υπηρεσίας».

13 Οι προμηθευτές εκδίδουν προς την LMUK τιμολόγιο που περιλαμβάνει τον ΦΠΑ επί του εν λόγω τέλους. Όταν η LMUK επιδίωξε να εκπέσει αυτόν τον ΦΠΑ εισροών,

οι Commissioners έκριναν ότι ο εξοφληθείς φόρος αποτελεί φόρο επί του τέλους που αντιπροσωπεύει πληρωμή ως αντιπαροχή για πράξεις που πραγματοποιούν οι προμηθευτές, όχι υπέρ της LMUK, αλλά υπέρ των πελατών, καίτοι οι πράξεις αυτές πληρώνονται εν όλω ή εν μέρει από την LMUK. Οι Commissioners θεώρησαν δηλαδή ότι το επίδικο τέλος αποτελεί την αντιπαροχή που καταβάλλεται από τρίτο έναντι της προμήθειας των δώρων προς τους πελάτες και ότι, κατά συνέπεια, η LMUK δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο εισροών επί της προμήθειας αυτής.

14 Η LMUK άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του VAT and Duties Tribunal. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι οι παραδόσεις αγαθών προς τους πελάτες που πραγματοποιούν οι προμηθευτές έναντι των μονάδων πρέπει να θεωρηθούν ως παροχές υπηρεσιών προς την LMUK.

15 Οι Commissioners άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales). Το δικαστήριο αυτό μεταρρύθμισε την απόφαση του VAT and Duties Tribunal και έκρινε ότι οι προμηθευτές παραδίδουν τα δώρα προς τους πελάτες και ότι το εν λόγω τέλος αποτελεί την αντιπαροχή που καταβάλλεται από τρίτο, εν προκειμένω από την LMUK, έναντι της παραδόσεως αυτής. Οι Commissioners προέβαλαν επίσης ένα «επικουρικό επιχείρημα» ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), που αφορά την περίπτωση στην οποία τα δώρα συνίστανται σε αγαθά και κατά το οποίο, αν οι προμηθευτές παραδίδουν τέτοια δώρα στην LMUK, τότε η LMUK οφείλει τον φόρο εκροών επί της μεταγενέστερης τεκμαιρομένης παραδόσεως των ιδίων δώρων προς τους πελάτες, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 5, παράγραφος 6, της έκτης οδηγίας. Το High Court of Justice (England & Wales) δέχθηκε το επικουρικό επιχείρημα των Commissioners.

16 Η LMUK προσέφυγε στο Court of Appeal (England & Wales) που μεταρρύθμισε την απόφαση του High Court of Justice (England & Wales). Το Court of Appeal (England & Wales) έκρινε ότι η LMUK καταβάλλει τέλος στους προμηθευτές ως αντιπαροχή

για την παροχή υπηρεσίας που παρέχουν αυτοί προς την LMUK. Κατά συνέπεια, η LMUK δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ που επιβάλλει με το τέλος αυτό.

17 Οι Commissioners άσκησαν αίτηση αναιρέσεως και το House of Lords έκρινε ότι απαιτείται απόφαση του Δικαστηρίου ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112, πρώην έκτης οδηγίας, προκειμένου να επιλύσει την εκκρεμή ενώπιόν του διαφορά.

18 Υπό τις συνθήκες αυτές, το House of Lords ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«Στην περίπτωση που ο υπόχρεος στον φόρο (στο εξής: διαφημιστής) ασκεί ως δραστηριότητα τη λειτουργία ενός προγράμματος προσελκύσεως πελατών […] στο πλαίσιο του οποίου συνάπτει διάφορες συμφωνίες κατά τα ακόλουθα:

α) συμφωνίες με διάφορες εταιρίες, τους "χορηγούς" βάσει των οποίων οι χορηγοί εκδίδουν "μονάδες" προς τους πελάτες τους […] οι οποίοι αγοράζουν αγαθά ή υπηρεσίες από τους χορηγούς και καταβάλλουν χρηματικά ποσά στον διαφημιστή·

β) συμφωνίες με τους [πελάτες] που προβλέπουν ότι, όταν αυτοί αγοράζουν αγαθά και/ή υπηρεσίες από τους χορηγούς, λαμβάνουν μονάδες που μπορούν να ανταλλάξουν έναντι αγαθών και/ή υπηρεσιών· και

γ) συμφωνίες με διάφορες εταιρίες ("προμηθευτές") βάσει των οποίων οι προμηθευτές συμφωνούν, μεταξύ άλλων, να παρέχουν αγαθά και/ή υπηρεσίες προς τους [πελάτες] σε τιμή χαμηλότερη από την κανονική ή χωρίς καταβολή χρηματικού ποσού, έναντι των μονάδων του [πελάτη] και, εις αντάλλαγμα, ο διαφημιστής

καταβάλλει "τέλος υπηρεσίας" που υπολογίζεται σύμφωνα με τον αριθμό των εξαγοραζομένων μονάδων από τον συγκεκριμένο εξαγοραστή κατά τη σχετική περίοδο.

1) Πώς ερμηνεύονται τα άρθρα 14, 24 και 73 της οδηγίας 2006/112[…] (πρώην άρθρα 5, 6 και 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της [έκτης] οδηγίας όσον αφορά τις πληρωμές που καταβάλλει ο διαφημιστής προς τους προμηθευτές;

2) Ειδικότερα, έχουν οι διατάξεις αυτές την έννοια ότι οι πληρωμές αυτού του είδους που καταβάλλει ο διαφημιστής προς τους προμηθευτές χαρακτηρίζονται ως:

   α) αντιπαροχή μόνο για την παροχή υπηρεσιών από τους προμηθευτές προς τον διαφημιστή· ή

   β) αντιπαροχή μόνο για την παροχή αγαθών και/ή υπηρεσιών από τους προμηθευτές προς τους [πελάτες]· ή

   γ) αντιπαροχή εν μέρει για την παροχή υπηρεσιών από τους προμηθευτές προς τον διαφημιστή και εν μέρει για την παροχή αγαθών και/ή υπηρεσιών από τους προμηθευτές προς [αυτούς];

3) Αν η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι κατά το στοιχείο γ΄ ανωτέρω, οπότε το τέλος υπηρεσίας αποτελεί αντιπαροχή για δύο παροχές εκ μέρους των προμηθευτών, μία προς τον διαφημιστή και μία άλλη προς τους [πελάτες], με ποια

κριτήρια του κοινοτικού δικαίου θα καθοριστεί πώς πρέπει να κατανεμηθεί το τέλος υπηρεσίας μεταξύ των δύο αυτών παροχών;»

Υπόθεση C-55/09

19 Η Baxi είναι μέρος ενός ομίλου εταιριών που κατασκευάζουν θερμοσίφωνες και άλλα συναφή προϊόντα θερμάνσεως. Αυτός ο όμιλος εταιριών έχει καταρτίσει ένα πρόγραμμα προσελκύσεως πελατών, εν προκειμένω των υδραυλικών που τοποθετούν θερμοσίφωνες, με σκοπό να τους παροτρύνει να αγοράζουν τα προϊόντα της. Κατά τα αναφερόμενα στη σκέψη 10 της παρούσας αποφάσεως, η Baxi ενεργεί ως χορηγός στο πλαίσιο του προγράμματος.

20 Οι πελάτες που μετέχουν στο πρόγραμμα λαμβάνουν μονάδες τις οποίες μπορούν να ανταλλάξουν με δώρα, που συνίστανται σε αγαθά ή υπηρεσίες, οσάκις αγοράζουν προϊόντα Baxi. Σημειωτέον πάντως ότι από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η διαφορά της κύριας δίκης αφορά μόνον τα δώρα υπό μορφή αγαθών.

21 Η Baxi ανέθεσε τη διαχείριση του προγράμματος προσελκύσεως πελατών στη @1 Ltd (στο εξής: @1). Σύμφωνα με τους γενικούς όρους του προγράμματος αυτού, οι πελάτες τελούν σε συμβατική σχέση με την Baxi.

22 Η διαχείριση του επιδίκου προγράμματος από την @1 περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τη διαφήμισή του στους πελάτες μέσω καταλόγων και του Διαδικτύου, την επεξεργασία των αιτήσεων εγγραφής, την τήρηση των λογαριασμών των πελατών, την επιλογή, την αγορά και την παράδοση των δώρων, καθώς και τηλεφωνική συνδρομή στους πελάτες.

23 Μια σημαντική διαφορά μεταξύ του προγράμματος αυτού και του επιδίκου στην υπόθεση C-53/09 έγκειται στο γεγονός ότι η @1 επιλέγει και αγοράζει τα δώρα και τα προμηθεύει στους πελάτες. Η εταιρία αυτή ενεργεί, συνεπώς, και ως διαχειριστής του προγράμματος προσελκύσεως πελατών και ως προμηθευτής. Τα δώρα παρέχονται μόνον έναντι μονάδων. Ο πελάτης δεν μπορεί να λάβει δώρο υπό μορφή αγοράς σε μειωμένη τιμή. Η Baxi καταβάλλει στην @1 την τιμή της λιανικής πωλήσεως των δώρων καθώς και ορισμένα έξοδα για ειδικές υπηρεσίες.

24 Η Baxi επιδίωξε να εκπέσει τον ΦΠΑ των ποσών που κατέβαλε στην @1. Οι Commissioners έκριναν ότι το ποσό της τιμής λιανικής πωλήσεως των αντικειμένων που καταβάλλει η Baxi στην @1 αποτελείται από δύο μέρη. Ένα μέρος του ποσού αυτού αποτελεί την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που παρέχει η @1 στην Baxi, για τις οποίες είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που της χρέωσε η @1. Το άλλο μέρος αποτελεί την αντιπαροχή για τα αγαθά που παραδίδει η @1 στους πελάτες, η οποία καταβάλλεται από τρίτο, για την οποία η Baxi δεν μπορούσε να εκπέσει τον εν λόγω φόρο.

25 Η Baxi προσέφυγε κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του VAT and Duties Tribunal. Το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή της Baxi κρίνοντας ότι η @1 παραδίδει δώρα στην Baxi, στη συνέχεια δε στους πελάτες χωρίς αντιπαροχή. Η Baxi μπορούσε κατά συνέπεια να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών επί της παραδόσεως αγαθών προς αυτήν αλλά υπεχρεούτο να δηλώσει τον ΦΠΑ εκροών που έλαβε επί της μεταγενέστερης μεταβιβάσεως αγαθών προς τους πελάτες.

26 Η Baxi άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), που έκρινε ότι η @1 είχε παραδώσει τα δώρα προς τους πελάτες και όχι προς την Baxi, πλην όμως η @1 παρέσχε επίσης υπηρεσίες προς την Baxi που περιελάμβαναν ιδίως την παράδοση των αγαθών προς τους πελάτες. Η τιμή που κατέβαλε η Baxi συνιστούσε την αντιπαροχή για την υπηρεσία αυτή και συνεπώς είχε το δικαίωμα να θεωρήσει τον ΦΠΑ με τον οποίο τη χρέωσε η @1 ως εξοφληθέντα φόρο εισροών.

27 Οι Commissioners άσκησαν έφεση ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) που έκρινε ότι η Baxi είχε το δικαίωμα να ανακτήσει τον ΦΠΑ επί ολοκλήρου του ποσού που κατέβαλε στην @1. Κατά το δικαστήριο αυτό, η Baxi πρέπει να θεωρηθεί ότι κατέβαλε ολόκληρο το ποσό έναντι της υπηρεσίας που της παρέσχε η @1 η οποία συνίστατο, εν μέρει, στην παράδοση αγαθών προς τους πελάτες, και κατ' αυτόν τον τρόπο στη διαφήμιση της Baxi, την προσέλκυση πελατών και την απαλλαγή της Baxi από τις υποχρεώσεις του έναντι των πελατών στο πλαίσιο του προγράμματος προσελκύσεως πελατών.

28 Το House of Lords ενώπιον του οποίου ασκήθηκε αίτηση αναιρέσεως από τους Commissioners, έκρινε ότι απαιτείται απόφαση του Δικαστηρίου ως προς την ερμηνεία της οδηγίας 2006/112, πρώην έκτης οδηγίας, προκειμένου να αποφανθεί επί της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το House of Lords ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«Στην περίπτωση που

α) ο υπόχρεος στον φόρο εφαρμόζει σύστημα εμπορικής προώθησης που χειρίζεται μια εταιρία διαφημιστικής και εμπορικής προώθησης στο πλαίσιο του οποίου χορηγούνται "μονάδες" σε πελάτες του υπόχρεου στον φόρο οι οποίοι αγοράζουν αγαθά από αυτόν·

β) οι πελάτες ανταλλάσσουν τις μονάδες και λαμβάνουν αντί αυτών δώρα από τη διαφημιστική εταιρία δωρεάν·

γ) ο υπόχρεος στον φόρο έχει συμφωνήσει με την εταιρία αυτή να της καταβάλλει την προτεινόμενη λιανική τιμή των δώρων,

1) Πώς ερμηνεύονται τα άρθρα 14, 24, 73 και 168 της οδηγίας 2006/112[…] (πρώην άρθρα 5, 6, 11 Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 17, παράγραφος 2, [με τη διατύπωση που προκύπτει από το άρθρο 28στ, σημείο 1,] της [έκτης οδηγίας]) όσον αφορά τις πληρωμές του υπόχρεου στον φόρο προς την άλλη εταιρία;

2) Ειδικότερα, έχουν οι διατάξεις αυτές την έννοια ότι οι πληρωμές του υπόχρεου στον φόρο προς την άλλη εταιρία χαρακτηρίζονται:

α) μόνον ως αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών από την άλλη εταιρία προς τον υπόχρεο στον φόρο·

β) μόνον ως αντιπαροχή εκ μέρους τρίτου προσώπου για την παράδοση αγαθών από την άλλη εταιρία προς τους πελάτες·

γ) ως αντιπαροχή εν μέρει για την παροχή υπηρεσιών από την άλλη εταιρία προς τον υπόχρεο στον φόρο και εν μέρει για την παράδοση αγαθών από την άλλη εταιρία προς τον πελάτη· ή

δ) ως αντιπαροχή και για την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών και δώρων από την άλλη εταιρία προς τον υπόχρεο στον φόρο;

3) Αν η απάντηση στο ερώτημα 2 είναι ότι οι πληρωμές αυτές χαρακτηρίζονται εν μέρει ως αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών από την άλλη εταιρία προς τον υπόχρεο στον φόρο και εν μέρει ως αντιπαροχή τρίτου προσώπου από τον υπόχρεο στον φόρο προς την άλλη εταιρία έναντι της εκ μέρους της άλλης εταιρίας παράδοσης αγαθών προς τους πελάτες, με ποια κριτήρια του κοινοτικού δικαίου θα καθοριστεί πώς πρέπει να κατανεμηθεί η πληρωμή μεταξύ των δύο αυτών παροχών;»

30 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 11ης Μαρτίου 2009, οι υποθέσεις C-53/09 και C-55/09 ενώθηκαν προκειμένου να συνεκδικασθούν προς διευκόλυνση της έγγραφης και προφορικής διαδικασίας και έκδοση κοινής αποφάσεως.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

31 Δεδομένου ότι το εθνικό δικαστήριο αναφέρεται στις αποφάσεις περί παραπομπής τόσο στην έκτη οδηγία όσο και στην οδηγία 2006/112, επισημαίνεται ότι η τελευταία οδηγία εκδόθηκε στις 28 Νοεμβρίου 2006 και ότι η έναρξη ισχύος της, δηλαδή η 1η Ιανουαρίου 2007, είναι μεταγενέστερη των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης. Συνεπώς, στα προδικαστικά ερωτήματα θα δοθεί απάντηση αποκλειστικά βάσει της έκτης οδηγίας.

32 Διαπιστώνεται επίσης, σχετικά με την υπόθεση C-53/09, ότι ούτε τα προδικαστικά ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου ούτε η συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου αναφέρθηκαν στις σχέσεις μεταξύ των χορηγών και του διαχειριστή του προγράμματος προσελκύσεως πελατών, δηλαδή την LMUK. Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο περιορίζει την εξέτασή του στα ερωτήματα όπως υποβλήθηκαν από το αιτούν δικαστήριο.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

33 Με τα ερωτήματά του, που πρέπει να συνεκδικαστούν, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν, στο πλαίσιο προγράμματος προσελκύσεως πελατών όπως το επίδικο στις κύριες δίκες:

— τα ποσά που καταβάλλει ο διαχειριστής του επιδίκου προγράμματος προς τους προμηθευτές που παραδίδουν τα δώρα στους πελάτες πρέπει να θεωρηθούν, στην υπόθεση C-53/09, ως η καταβαλλόμενη από τρίτο αντιπαροχή, για την παράδοση αγαθών προς τους πελάτες αυτούς και/ή, ενδεχομένως, για υπηρεσίες που παρέχουν οι προμηθευτές υπέρ των πελατών και/ή ως η αντιπαροχή υπηρεσιών που παρέχουν οι προμηθευτές υπέρ του διαχειριστή του προγράμματος αυτού, και

— τα ποσά που καταβάλλει ο χορηγός προς τον διαχειριστή του επιδίκου προγράμματος ο οποίος παραδίδει τα δώρα προς τους πελάτες πρέπει να θεωρηθούν, στην υπόθεση C-55/09, ως η καταβαλλόμενη από τρίτο αντιπαροχή, για την παράδοση αγαθών από τον διαχειριστή του προγράμματος αυτού προς τους πελάτες και/ή ως η αντιπαροχή για υπηρεσίες που παρέχει ο διαχειριστής υπέρ του χορηγού αυτού.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

34 Στο πλαίσιο της υποθέσεως C-53/09, η LMUK υποστηρίζει ότι τα ποσά που κατέβαλε στους προμηθευτές συνιστούν την αντιπαροχή των υπηρεσιών που της παρέσχουν αυτοί. Οι υπηρεσίες αυτές συνίστανται σε διάφορες συμβατικές υπηρεσίες, μεταξύ των οποίων η ανάληψη από τους προμηθευτές της υποχρεώσεως να παραδίδουν αγαθά ή να παρέχουν υπηρεσίες στους πελάτες είτε σε μειωμένη τιμή είτε δωρεάν.

35 Στο πλαίσιο της υποθέσεως C-55/09, η Baxi υποστηρίζει ότι τα ποσά που κατέβαλε στην @1 αποτελούν την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που του παρέσχε η τελευταία. Πρόκειται για διάφορες υπηρεσίες διαφημίσεως, μεταξύ των οποίων η παράδοση δώρων στους πελάτες καθώς και η παροχή πληροφοριών σχετικά με την πελατεία της Baxi.

36 Κατά την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και την Ελληνική Κυβέρνηση καθώς και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, τα ποσά που κατέβαλε, στην υπόθεση C-53/09, η LMUK προς τους προμηθευτές πρέπει να θεωρηθούν ως η καταβληθείσα από τρίτο, δηλαδή την LMUK αντιπαροχή, για την παράδοση αγαθών από τους προμηθευτές προς τους πελάτες και/ή, αναλόγως της φύσεως του δώρου, για την παροχή υπηρεσιών από τους προμηθευτές υπέρ των πελατών.

37 Στην υπόθεση C-55/09, οι εν λόγω κυβερνήσεις και η Επιτροπή φρονούν ότι τα ποσά που κατέβαλε η Baxi στην @1 πρέπει να θεωρηθούν ως η καταβληθείσα από τρίτο, δηλαδή την Baxi, αντιπαροχή, για την παράδοση αγαθών από την @1 προς τους πελάτες. Όμως, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή αναγνωρίζουν αμφότερες ότι μέρος των ποσών που κατέβαλε η Baxi στην @1, δηλαδή η διαφορά μεταξύ της τιμής της λιανικής πωλήσεως των δώρων, που κατέβαλε η Baxi στην @1, και η τιμή αγοράς στην οποία η @1 προμηθεύεται τα δώρα αυτά, συνιστά την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που η εταιρία αυτή παρέσχε στην Baxi.

Απάντηση του Δικαστηρίου

38 Υπενθυμίζεται ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ στηρίζεται, στην αρχή ότι επί των αγαθών και των υπηρεσιών, έως το στάδιο του λιανικού εμπορίου, επιβάλλεται γενικός φόρος καταναλώσεως ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, άσχετα από τον αριθμό των συναλλαγών που έχουν μεσολαβήσει κατά τη διαδικασία παραγωγής και διανομής, πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου (βλ., μεταξύ

άλλων, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψη 21).

39 Υπενθυμίζεται επίσης ότι ο συνυπολογισμός της οικονομικής καταστάσεως συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ., αφενός, όσον αφορά την έννοια της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας στον τομέα του ΦΠΑ, αποφάσεις της 20ής Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFDS, Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 23, και της 28ης Ιουνίου 2007, C-73/06, Planzer Luxembourg, Συλλογή 2007, σ. I-5655, σκέψη 43, καθώς και, αφετέρου, όσον αφορά τον προσδιορισμό του αποδέκτη της παραδόσεως των αγαθών, κατ' αναλογία, απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2003, C-185/01, Auto Lease Holland, Συλλογή 2003, σ. I-1317, σκέψεις 35 και 36).

40 Υπό το φως των παρατηρήσεων αυτών, πρέπει, προκειμένου να δοθεί απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα, να προσδιοριστεί, πρώτον, η φύση των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο του επιδίκου στις κύριες δίκες προγράμματος προσελκύσεως πελατών.

41 Από τις αποφάσεις περί παραπομπής προκύπτει ότι τα επίδικα προγράμματα προσελκύσεως πελατών σχεδιάστηκαν για να παροτρύνουν τους πελάτες να πραγματοποιούν τις αγορές τους από ορισμένους εμπόρους. Προς τούτο η LMUK στην υπόθεση C-53/09 και η @1 στην υπόθεση C-55/09 παρέχουν ορισμένες υπηρεσίες αναγόμενες στη διαχείριση των προγραμμάτων αυτών.

42 Η οικονομική πραγματικότητα όμως συνίσταται στο ότι, στο πλαίσιο των εν λόγω προγραμμάτων, παραδίδονται από τους προμηθευτές στους πελάτες δώρα, που μπορούν να συνίστανται τόσο σε αγαθά όσο και, στην υπόθεση C-53/09, σε υπηρεσίες.

43 Για να κριθεί αν η συναλλαγή αυτή, που συνίσταται στην παράδοση δώρων, υπόκειται στον ΦΠΑ, πρέπει να εξεταστεί αν, βάσει του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, συνιστά παράδοση αγαθών η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί υπό αυτή την ιδιότητα.

44 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι ως παράδοση αγαθού θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

45 Από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής προκύπτει ότι η έννοια της παραδόσεως αγαθού δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλ' ότι περιλαμβάνει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από συμβαλλόμενο ο οποίος εξουσιοδοτεί τον αντισυμβαλλόμενό του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος (βλ. αποφάσεις της 8ης Φεβρουαρίου 1990, C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Συλλογή 1990, σ. I-285, σκέψη 7, και Auto Lease Holland, προπαρατεθείσα, σκέψη 32).

46 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, ορίζει την παροχή υπηρεσιών ως κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθού.

47 Από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-53/09 προκύπτει ότι η LMUK συνάπτει συμβάσεις με τους προμηθευτές βάσει των οποίων, οσάκις οι προμηθευτές παραδίδουν δώρα στους πελάτες σε αντάλλαγμα μονάδων, η LMUK τους καταβάλλει τη συμφωνηθείσα για τις μονάδες αυτές αξία. Βάσει της συμβάσεως, δηλαδή, μεταξύ της LMUK και του εκάστου προμηθευτή, η προϋπόθεση για να λάβουν οι προμηθευτές ορισμένο ποσό από την LMUK είναι να παραδώσουν τα δώρα στους πελάτες, δώρα τα οποία μπορούν να λάβουν τη μορφή όχι μόνον ενσωμάτων αγαθών

αλλά και υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, μόνον έτσι μπορούν να λάβουν τις μονάδες για τις οποίες στη συνέχεια η LMUK θα καταβάλει τα οικεία ποσά.

48 Από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-55/09 προκύπτει ότι η @1 προμηθεύεται δώρα το σύνολο των οποίων είναι της κυριότητάς της. Κατά συνέπεια, η @1 έχει όχι μόνον το δικαίωμα να παραδίδει τα δώρα στους πελάτες ως κύριος, αλλά, στην πραγματικότητα, είναι κύριος του δώρου. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι η @1 διανέμει τα δώρα στους πελάτες.

49 Διαπιστώνεται δηλαδή ότι, στις κύριες υποθέσεις, οι προμηθευτές παρέδωσαν στους πελάτες αγαθά, κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, και, στην υπόθεση C-53/09, τους παρέσχον επίσης και υπηρεσίες, υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας.

50 Δεύτερον, πρέπει να εξεταστεί αν οι πράξεις αυτές πραγματοποιήθηκαν εξ επαχθούς αιτίας.

51 Συναφώς, από τη νομολογία προκύπτει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής (βλ., μεταξύ άλλων, στον τομέα του της παροχές υπηρεσιών, απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council, Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 12).

52 Για να εξεταστεί αν υπάρχει αντιπαροχή και, στην περίπτωση που υπάρχει, αν διαμορφώνεται σχέση μεταξύ της αντιπαροχής και του παραδιδομένου αγαθού ή της παρεχομένης υπηρεσίας, διαπιστώνεται ότι το ποσό της τιμής που καταβάλλουν οι πελάτες στους χορηγούς για τα αγαθά και τις υπηρεσίες στην υπόθεση C-53/09 και

στην Baxi για τα αγαθά στην υπόθεση C-55/09 είναι το ίδιο είτε οι πελάτες μετέχουν στα προγράμματα προσελκύσεως είτε δεν μετέχουν.

53 Εντός αυτής της αλληλουχίας υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο προγράμματος προσελκύσεως πελατών, βάσει του οποίου εταιρία πετρελαιοειδών παρέδιδε αγαθά στους αγοραστές βενζίνης αντί μονάδων που οι αγοραστές αυτοί είχαν λάβει αναλόγως της ποσότητας βενζίνης που αγόρασαν, καταβάλλοντας λιανική τιμή στο πρατήριο, το Δικαστήριο έκρινε ότι η εταιρία πετρελαιοειδών δεν μπορούσε βασίμως να υποστηρίξει ότι η τιμή που κατέβαλαν οι αγοραστές βενζίνης περιείχε στην πραγματικότητα μέρος που εκπροσωπούσε την αξία των μονάδων ή των αγαθών που ανταλλάσσονταν με τις μονάδες, διότι ο αγοραστής βενζίνης, είτε λαμβάνει μονάδες είτε δεν λαμβάνει, όφειλε να καταβάλει την ίδια λιανική τιμή (βλ., συναφώς, απόφαση της 27ης Απριλίου 1999, C-48/97, Kuwait Petroleum Συλλογή 1999, σ. I-2323, σκέψη 31).

54 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι η πώληση βενζίνης που σηματοδοτεί τη χορήγηση μονάδων στους πελάτες, αφενός, και η μεταβίβαση αγαθών σε αντάλλαγμα των μονάδων, αφετέρου, συνιστούσαν δύο χωριστές πράξεις (βλ., συναφώς, απόφαση Kuwait Petroleum, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

55 Εξ αυτού έπεται ότι στις κύριες υποθέσεις η πώληση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που σηματοδοτούν τη χορήγηση μονάδων στους πελάτες, αφενός, και η μεταβίβαση των δώρων σε αντάλλαγμα των μονάδων, αφετέρου, συνιστούν δύο χωριστές πράξεις.

56 Όπως όμως παρατηρεί η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, η έκτη οδηγία δεν απαιτεί, για να πραγματοποιηθεί παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1, της οδηγίας, να καταβάλει απευθείας ο αποδέκτης αυτής την αντιπαροχή για την παράδοση αγαθών ή την πα-

ροχή υπηρεσιών. Πράγματι, το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας προβλέπει ότι την αντιπαροχή μπορεί να την καταβάλει και τρίτος.

57 Συναφώς, από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-53/09 προκύπτει ότι, η ανταλλαγή των μονάδων από τους πελάτες στα καταστήματα των προμηθευτών σηματοδοτεί την καταβολή χρηματικού ποσού από την LMUK προς τους τελευταίους. Το ποσό αυτό υπολογίζεται με προσθήκη των τελών που αντιπροσωπεύουν σταθερό ποσό για κάθε μονάδα που ανταλλάσσεται έναντι τμήματος, ή ολόκληρης της τιμής του δώρου της. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει, όπως υποστηρίζει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, να διαπιστωθεί ότι το ποσό αυτό αντιστοιχεί στην αντιπαροχή για την παράδοση των δώρων.

58 Στην υπόθεση C-55/09, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει επίσης ότι τα δώρα χρεώνονται από την @1 στην Baxi στην τιμή λιανικής πωλήσεως συν έξοδα αποστολής, όπως ισχύουν στον τόπο της παραγγελίας όπου μεταβιβάζεται η κυριότητα και πραγματοποιείται η ανταλλαγή των μονάδων. Κατά αυτόν τον τρόπο, και αφαιρουμένου του περιθωρίου της @1 που συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής λιανικής πωλήσεως των δώρων και της τιμής αγοράς στην οποία η @1 προμηθεύεται τα δώρα αυτά, το ποσό που καταβάλλει η Baxi στην @1 συνιστά την αντιπαροχή για την παράδοση των δώρων αυτών.

59 Στην υπόθεση C-55/09, η Baxi υποστηρίζει όμως ότι η αντιπαροχή για το καταβαλλόμενο ποσό αντιστοιχεί όχι σε παράδοση αγαθών, αλλά σε περίπλοκη υπηρεσία διαφημίσεως, που περιλαμβάνει την παράδοση των δώρων προς τους πελάτες, μεταξύ άλλων υπηρεσιών.

60 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, όταν μια πράξη αποτελείται από σύνολο στοιχείων, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όλες οι συνθήκες υπό τις οποίες τελέστηκε η πράξη αυτή, προκειμένου να καθοριστεί, αφενός, αν πρόκειται για δύο ή περισσότερες χωριστές παροχές ή για ενιαία παροχή και, αφετέρου,

αν, στην τελευταία περίπτωση, η ενιαία αυτή παροχή πρέπει να χαρακτηριστεί ως παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών (βλ., συναφώς, απόφαση της 29ης Μαρτίου 2007, C-111/05, Aktiebolaget NN, Συλλογή 2007, σ. I-2697, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

61 Από την απόφαση περί παραπομπής στην υπόθεση C-55/09 προκύπτει ότι τα ποσά που κατέβαλε η Baxi στην @1 αντιστοιχούν στην τιμή λιανικής πωλήσεως των δώρων συν τα έξοδα συσκευασίας και αποστολής και, συνεπώς, η @1 λαμβάνει ένα περιθώριο κέρδους που συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής λιανικής πωλήσεως των δώρων και της τιμής αγοράς στην οποία προμηθεύεται τα δώρα αυτά.

62 Κατόπιν αυτού, όπως εξάλλου δέχονται τόσο η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου όσο και η Επιτροπή, το καταβαλλόμενο ποσό όπως το επίδικο στην υπόθεση C-55/09 μπορεί να χωριστεί σε δύο μέρη, κάθε μέρος δε αντιστοιχεί σε χωριστή παροχή.

63 Εν συνεχεία, η τιμή αγοράς συνιστά την αντιπαροχή για την παράδοση των δώρων στους πελάτες ενώ η διαφορά μεταξύ της τιμής λιανικής πωλήσεως που καταβάλλει η Baxi, και της τιμής αγοράς που καταβάλλει η @1 για να προμηθευτεί τα δώρα, δηλαδή το περιθώριο κέρδους, συνιστά την αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που παρέχει η @1 στην Baxi.

64 Αντιθέτως, στην υπόθεση C-53/09, η LMUK υποστήριξε με τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της ότι, τα ποσά που καταβάλλει στους προμηθευτές δεν αποτελούν την αντιπαροχή δύο ή περισσοτέρων χωριστών παροχών. Ωστόσο στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει αν όντως έτσι είναι τα πράγματα.

65 Υπό το φως των προεκτεθέντων, στα προδικαστικά ερωτήματα αρμόζει η απάντηση ότι, στο πλαίσιο προγράμματος προσελκύσεως πελατών όπως το επίδικο στις κύριες υποθέσεις, τα άρθρα 5, 6, 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, και 17, παράγραφος 2, όπως προκύπτει από το άρθρο 28στ, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, έχουν την έννοια ότι:

— τα ποσά που καταβάλλει ο διαχειριστής του επιδίκου προγράμματος προς τους προμηθευτές που παραδίδουν τα δώρα στους πελάτες πρέπει να θεωρηθούν, στην υπόθεση C-53/09, ως η καταβαλλόμενη από τρίτο αντιπαροχή, για την παράδοση αγαθών προς τους πελάτες και/ή, ενδεχομένως, για την παροχή υπηρεσιών προς αυτούς. Ωστόσο το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εξετάσει αν τα ποσά αυτά περιλαμβάνουν επίσης την αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών που αντιστοιχεί σε χωριστή παροχή, και

— τα ποσά που καταβάλλει ο χορηγός προς τον διαχειριστή του επιδίκου προγράμματος ο οποίος παραδίδει τα δώρα προς τους πελάτες πρέπει να θεωρηθούν, στην υπόθεση C-55/09, ότι αποτελούν εν μέρει την καταβαλλόμενη από τρίτο αντιπαροχή, για την παράδοση αγαθών προς τους πελάτες και εν μέρει την αντιπαροχή για υπηρεσίες που παρέχει ο διαχειριστής του προγράμματος αυτού υπέρ του χορηγού αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

66 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

Στο πλαίσιο προγράμματος προσελκύσεως πελατών όπως το επίδικο στις κύριες υποθέσεις, τα άρθρα 5, 6, 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, καθώς και 17, παράγραφος 2, όπως προκύπτει από το άρθρο 28στ, σημείο 1, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 95/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 10ης Απριλίου 1995, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι:

— **τα ποσά που καταβάλλει ο διαχειριστής του επιδίκου προγράμματος προς τους προμηθευτές που παραδίδουν τα δώρα στους πελάτες πρέπει να θεωρηθούν, στην υπόθεση C-53/09, ως η καταβαλλόμενη από τρίτο αντιπαροχή, για την παράδοση αγαθών προς τους πελάτες και/ή, ενδεχομένως, για την παροχή υπηρεσιών προς αυτούς. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εξετάσει αν τα ποσά αυτά περιλαμβάνουν επίσης την αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών που αντιστοιχεί σε χωριστή παροχή, και**

— **τα ποσά που καταβάλλει ο χορηγός προς τον διαχειριστή του επιδίκου προγράμματος ο οποίος παραδίδει τα δώρα προς τους πελάτες πρέπει να θεωρηθούν, στην υπόθεση C-55/09, ότι αποτελούν εν μέρει την καταβαλλόμενη από τρίτο αντιπαροχή για την παράδοση αγαθών προς τους πελάτες και εν μέρει την αντιπαροχή για υπηρεσίες που παρέχει ο διαχειριστής του προγράμματος αυτού υπέρ του χορηγού αυτού.**

(υπογραφές)