UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

7 päivänä lokakuuta 2010 *

Yhdistetyissä asioissa C-53/09 ja C-55/09,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka House of Lords (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 15.12.2008 tekemillään päätöksillä, jotka ovat saapuneet unionin tuomioistuimeen 6. ja 9.2.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

vastaan

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

Baxi Group Ltd (C-55/09),

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit A. Arabadjiev, A. Rosas (esittelevä tuomari), U. Lõhmus ja P. Lindh,

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 21.1.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Loyalty Management UK Ltd, edustajinaan solicitor G. Sinfield ja D. Milne, QC,

– Baxi Group Ltd, edustajinaan solicitor B. Cooper ja barrister D. Scorey,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään L. Seeboruth ja S. Hathaway, avustajanaan barrister R. Hill,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis, I. Bakopoulos ja M. Tassopoulou,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Afonso ja R. Lyal,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 5 ja 6 artiklan, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan sekä 17 artiklan 2 kohdan, sellaisena kuin se ilmenee 28 f artiklan 1 kohdasta, tulkintaa.

2 Nämä pyynnöt on esitetty kahdessa asiassa, joissa asianosaisina ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) sekä Loyalty Management UK Ltd (jäljempänä LMUK) (asia C-53/09) ja Baxi Group Ltd (jäljempänä Baxi) (asia C-55/09) ja jotka koskevat sitä, miten maksut, jotka yhtäältä

kanta-asiakasohjelman hallinnoija suorittaa kanta-asiakaspalkkioita asiakkaille luovuttaville lunastuskumppaneille ja toisaalta kauppias suorittaa tällaisia palkkioita luovuttavalle kanta-asiakasohjelman hallinnoijalle, on luokiteltava vastikkeeksi arvonlisäveron alalla.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta on kannettava arvonlisäveroa.

4 Tämän direktiivin 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

– –

6. Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat [ovat oikeuttaneet] arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten."

5 Kyseisen direktiivin 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

– –

2. Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

– –

b) verovelvollisen vastikkeettomasti omaan tai henkilöstönsä yksityiseen käyttöön tai yleensä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin suorittama palvelu.

– –"

6 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”A. Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d [ala]kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

7 Kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa, sellaisena kuin se ilmenee 28 f artiklan 1 kohdasta, säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisävero[n], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

b) maan alueelle tuoduista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron;

c) arvonlisäveron, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan, 6 artiklan 3 kohdan ja 28 a artiklan 6 kohdan perusteella.”

8 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) 14, 16, 24, 26, 73, 74 ja 168 artiklassa toistetaan pääasiallisesti kuudennen direktiivin 5 ja 6 artiklan, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan sekä 17 artiklan 2 kohdan, sellaisena kuin se ilmenee 28 f artiklan 1 kohdasta, sanamuoto.

Kansallinen lainsäädäntö

9 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, että asian kannalta merkitykselliset kansallisen oikeuden säännökset ovat vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 2, 5, 19, 24, 25 ja 26 § sekä saman lain liitteessä 4 olevat 1–5 kohta ja liitteessä 6 oleva 6 kohta. Näissä säännöksissä toistetaan kuudennen direktiivin vastaavien artiklojen säännökset.

Pääasiat ja ennakkoratkaisukysymykset

Asia C-53/09

10 LMUK hoitaa kanta-asiakasohjelmaa. Tässä ohjelmassa asiakkaille kertyy ostohyvityspisteitä, joilla ne voivat lunastaa tavaroista tai palveluista muodostuvia kanta-asiakaspalkkioita, jos ne ostavat huomattavia määriä tavaroita tai palveluja kyseiseen ohjelmaan osallistuvilta vähittäismyyjiltä. Tässä ohjelmassa on neljä toimijaa, joita ovat sponsoriyritykset eli vähittäismyyjät, jotka pyrkivät kannustamaan asiakkaita ostamaan niiltä enemmän, asiakkaat, kyseistä ohjelmaa hallinnoiva yritys eli LMUK sekä lunastuskumppanit eli yhtiöt, jotka luovuttavat asiakkaille kanta-asiakaspalkkioita ostohyvityspisteitä vastaan.

11 Sponsoriyritykset myöntävät asiakkaille ostohyvityspisteitä kustakin ostoksesta siihen käytetyn rahamäärän perusteella. Kun asiakkaalle on kertynyt riittävä määrä pisteitä, hän voi saada näitä pisteitä vastaan kanta-asiakaspalkkion maksutta tai alennettuun hintaan. Lunastuskumppanit hankkivat palkkiot.

12 Kyseisessä ohjelmassa kukin sponsoriyritys maksaa LMUK:lle määrätyn rahamäärän kustakin myönnetystä ostohyvityspisteestä. Ne maksavat myös vuosimaksun ohjelman markkinoinnista, kehittämisestä ja mainostuksesta. Lunastuskumppanit saavat LMUK:lta kunkin käytetyn pisteen perusteella kiinteän summan, jota kutsutaan palvelumaksuksi.

13 Lunastuskumppanit laativat LMUK:lle kyseisestä palvelumaksusta laskun, johon sisältyy arvonlisävero. Kun LMUK yritti vähentää tämän ostoihin sisältyvän

arvonlisäveron, Commissioners päätti, että suoritettu vero oli palvelumaksusta kannettava vero ja että palvelumaksu maksetaan vastikkeeksi lunastuskumppaneiden suorituksista kanta-asiakkaille eikä suorituksista LMUK:lle, vaikka LMUK maksoikin kyseiset suoritukset kokonaan tai osittain. Tämän perusteella Commissioners katsoi, että kyseinen palvelumaksu oli kolmannelta saatava vastike asiakkaille toimitetuista kanta-asiakaspalkkioista ja ettei LMUK:lla näin ollen ollut oikeutta vähentää tähän palvelumaksuun sisältyvää arvonlisäveroa.

14 LMUK valitti kyseisestä päätöksestä VAT and Duties Tribunaliin. Tuo tuomioistuin katsoi, että sen, että lunastuskumppani luovuttaa asiakkaille tavaroita ostohyvityspisteitä vastaan, oli katsottava olevan palvelujen tarjoamista LMUK:lle.

15 Commissioners valitti tästä ratkaisusta High Court of Justiceen (England & Wales). Tuo tuomioistuin kumosi VAT and Duties Tribunalin ratkaisun ja totesi, että lunastuskumppanit luovuttivat kanta-asiakaspalkkiot asiakkaille ja että kyseinen palvelumaksu oli katsottava kolmannelta eli esillä olevassa asiassa LMUK:lta tästä luovutuksesta saaduksi vastikkeeksi. Commissioners esitti High Court of Justicessa (England & Wales) myös ”lisäperusteen”, joka koski tavaroista muodostuvia kanta-asiakaspalkkioita ja jonka mukaan siitä, että lunastuskumppaneiden katsotaan luovuttavan tällaiset tavarat LMUK:lle, seuraa, että LMUK on kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti velvollinen maksamaan myynnistä suoritettavan veron näiden tavaroiden luovutuksesta edelleen asiakkaille. High Court of Justice (England & Wales) hyväksyi Commissionersin esittämän lisäperusteen.

16 LMUK saattoi asian Court of Appealiin (England & Wales), joka kumosi High Court of Justicen (England & Wales) ratkaisun. Court of Appeal (England & Wales) katsoi, että LMUK maksoi palvelumaksun lunastuskumppaneille vastikkeena

lunastuskumppanien LMUK:lle suorittamista palveluista. Tämän perusteella LMUK:lla oli oikeus vähentää arvonlisävero tästä palvelumaksusta.

17 House of Lords, jonka käsiteltäväksi Commissionersin valitus on saatettu, katsoo, että unionin tuomioistuimen ratkaisu direktiivin 2006/112 eli kuudennen direktiivin korvanneen säädöksen tulkinnasta on tarpeen sen käsiteltäväksi saatetun riidan ratkaisemiseksi.

18 Näissä olosuhteissa House of Lords on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Verovelvollisena oleva yritysmarkkinoija hoitaa yritysverkoston kanta-asiakasohjelmaa, jonka perusteella yritysmarkkinoija tekee seuraavanlaisia sopimuksia:

a) sponsoriyritysten kanssa tehtävät sopimukset, joiden perusteella sponsoriyritykset myöntävät ostohyvityspisteitä asiakkailleen ––, jotka ostavat niiltä tavaroita tai palveluja, ja sponsoriyritykset maksavat tämän perusteella maksuja yritysmarkkinoijalle;

b) [asiakkaiden] kanssa tehtävät sopimukset, joissa on muun muassa ehto, jonka mukaan ostamalla tavaroita ja/tai palveluja sponsoriyrityksiltä [asiakkaat] saavat ostohyvityspisteitä, joilla he voivat lunastaa tavaroita ja/tai palveluja, ja

c) yritysten (lunastuskumppanit) kanssa tehtävät sopimukset, joiden perusteella lunastuskumppanit sitoutuvat muun muassa luovuttamaan tavaroita ja/tai suorittamaan palveluja [asiakkaille] hintaan, joka on alempi kuin se, joka [asiakkaan] pitäisi muuten maksaa, tai maksutta ostohyvityspisteillä lunastettaessa, ja vastikkeena näistä luovutuksista ja suorituksista yritysmarkkinoija maksaa lunastuskumppanille palvelumaksun, joka vastaa kyseiseltä lunastuskumppanilta

hankittujen suoritteiden yhteydessä käytettyjen hyvityspisteiden lukumäärää asianomaisella kaudella.

1) Miten on tulkittava – – direktiivin 2006/112/EY 14, 24 ja 73 artiklaa (aiemmin [kuudennen direktiivin] 5 ja 6 artikla ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta) niiden maksujen osalta, jotka yritysmarkkinoija suorittaa lunastuskumppaneille?

2) Onko näitä säännöksiä tulkittava siten, että tämäntyyppisiä yritysmarkkinoijan lunastuskumppaneille suorittamia maksuja on pidettävä

   a) vastikkeena ainoastaan niistä palveluista, jotka lunastuskumppanit suorittavat yritysmarkkinoijalle, tai

   b) vastikkeena ainoastaan lunastuskumppanien [asiakkaille] luovuttamista tavaroista ja/tai suorittamista palveluista, tai

   c) vastikkeena osaksi lunastuskumppanien yritysmarkkinoijalle suorittamista palveluista ja osaksi lunastuskumppanien [asiakkaille] luovuttamista tavaroista ja/tai suorittamista palveluista?

3) Jos toiseen kysymykseen on vastattava edellä c kohdassa tarkoitetulla tavalla eli palvelumaksu on vastiketta lunastuskumppanien kummastakin suorituksesta, joista toinen suoritetaan yritysmarkkinoijalle ja toinen [asiakkaille], mitkä ovat

ne yhteisön oikeuden mukaiset kriteerit, joiden perusteella ratkaistaan, miten kyseessä olevan palvelumaksun kaltainen maksu on jaoteltava näiden kahden eri suoritustyypin välillä?”

Asia C-55/09

19 Baxi kuuluu konserniin, joka valmistaa lämmityskattiloita ja muita lämmityslaitteita. Tähän konserniin kuuluvilla yhtiöillä on kanta-asiakasohjelma, jonka avulla ne kannustavat lämmityslaitteiden asentajia ostamaan konsernin tuotteita. Jos käytetään edellä 10 kohdassa tarkoitettua terminologiaa, Baxi toimii tässä ohjelmassa sponsoriyrityksenä.

20 Ostaessaan Baxin tuotteita kyseiseen ohjelmaan osallistuville asiakkaille kertyy ostohyvityspisteitä, joilla ne voivat lunastaa tavaroista tai palveluista muodostuvia kanta-asiakaspalkkioita. On kuitenkin huomautettava, että ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasian riidassa on kyse ainoastaan tavaroista muodostuvista kanta-asiakaspalkkioista.

21 Baxi on ulkoistanut kyseisen kanta-asiakasohjelman hallinnoinnin @1 Ltd -nimiselle yritykselle (jäljempänä @1). Tämän ohjelman sääntöjen mukaan asiakkaat ovat sopimussuhteessa Baxiin.

22 Kyseisen kanta-asiakasohjelman hallinnointiin @1:n toimesta kuuluu muun muassa ohjelman markkinointi asiakkaille tuoteluetteloilla ja internetissä, liittymishakemusten käsittely, asiakastilien hallinnointi, kanta-asiakaspalkkioiden valinta, osto ja luovuttaminen sekä asiakkaille suunnattu puhelinpalvelu.

23 Kyseisen ohjelman ja asiassa C-53/09 kyseessä olevan ohjelman välillä on siis merkittävä ero, joka perustuu siihen, että @1 valitsee ja ostaa kanta-asiakaspalkkiot ja toimittaa ne asiakkaille. Mainittu yhtiö toimii näin ollen sekä kanta-asiakasohjelman hallinnoijana että lunastuskumppanina. Kanta-asiakaspalkkiot toimitetaan ainoastaan ostohyvityspisteitä vastaan. Palkkioita ei ole mahdollista saada hinnanalennusten muodossa. Baxi maksaa @1:lle palkkioiden vähittäismyyntihinnan sekä tietyt maksut erityisistä palveluista.

24 Baxi yritti vähentää arvonlisäveron @1:lle maksamistaan määristä. Commissioners katsoi, että Baxin @1:lle tavaroista maksama vähittäismyyntihinta muodostui kahdesta osasta. Yksi osa koostui vastikkeesta @1:n Baxille tarjoamista palveluista, joihin liittyvä @1:n laskuttama arvonlisävero Baxilla oli oikeus vähentää. Toinen osa muodostui kolmannelta saadusta vastikkeesta @1:n asiakkaille luovuttamista tavaroista; tähän vastikkeeseen sisältyvää arvonlisäveroa Baxilla ei ollut oikeutta vähentää.

25 Baxi valitti kyseisestä päätöksestä VAT and Duties Tribunaliin. Tuo tuomioistuin hylkäsi Baxin vaatimuksen ja katsoi, että @1 luovutti kanta-asiakaspalkkiot Baxille, joka luovutti ne tämän jälkeen asiakkaille maksutta. Baxi saattoi näin ollen vähentää sille luovutetuista tavaroista maksetun arvonlisäveron, mutta sillä oli velvollisuus tilittää tavaroiden luovutuksesta edelleen asiakkaille maksettava arvonlisävero.

26 Baxi valitti tästä ratkaisusta High Court of Justiceen (England & Wales), joka katsoi, että @1 oli luovuttanut kanta-asiakaspalkkiot asiakkaille eikä Baxille, mutta että @1 oli myös suorittanut Baxille palvelun, johon kuului muun muassa tavaroiden luovutus asiakkaille. Baxin maksama hinta oli vastike tämän palvelun suorittamisesta, ja Baxilla oli näin oikeus käsitellä @1:n veloittamaa koko arvonlisäveroa ostoihin sisältyvänä verona.

27 Commissioners saattoi asian Court of Appealiin (England & Wales), joka katsoi, että Baxilla oli oikeus saada takaisin arvonlisävero @1:lle suorittamastaan koko maksusta. Sen mukaan oli katsottava, että Baxi oli maksanut maksun kokonaisuudessaan vastikkeena @1:n sille suorittamasta palvelusta, joka muodostui osittain tavaroiden luovuttamisesta asiakkaille, eli näin tapahtuvasta Baxin mainostuksesta ja asiakasuskollisuuden edistämisestä ja Baxin vapauttamisesta kanta-asiakasohjelmaan perustuvista velvoitteistaan asiakkaisiin nähden.

28 House of Lords, jonka käsiteltäväksi Commissionersin valitus on saatettu, katsoo, että unionin tuomioistuimen ratkaisu direktiivin 2006/112 eli kuudennen direktiivin korvanneen säädöksen tulkinnasta on tarpeen sen käsiteltäväksi saatetun riidan ratkaisemiseksi.

29 Näissä olosuhteissa House of Lords on päättänyt lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”Kyseessä on asia, jossa

a) verovelvollisella on yritysmarkkinointiohjelma, jota hoitaa mainos- ja markkinointiyhtiö ja jossa verovelvollisen asiakkaille myönnetään ostohyvityspisteitä niiden verovelvolliselta ostamista tavaroista,

b) asiakkaat lunastavat pisteillä maksutta kanta-asiakaspalkkioita mainos- ja markkinointiyhtiöltä, ja

c) verovelvollinen on sopinut tämän toisen yhtiön kanssa maksavansa sille kanta-asiakaspalkkioista ohjevähittäishinnan.

1) Miten asiassa on tulkittava – – direktiivin 2006/112 14, 24, 73 ja 168 artiklaa (aiemmin [kuudennen direktiivin] 5 ja 6 artikla, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta ja 17 artiklan 2 kohta [sellaisena kuin se ilmenee 28 f artiklan 1 kohdasta]) niiden maksujen osalta, jotka verovelvollinen suorittaa kyseiselle toiselle yhtiölle?

2) Onko näitä säännöksiä tulkittava siten, että verovelvollisen toiselle yhtiölle suorittamia maksuja on pidettävä

a) ainoastaan vastikkeena palveluista, jotka tämä toinen yhtiö suorittaa verovelvolliselle,

b) ainoastaan kolmannelta saatavana vastikkeena tavaroista, jotka tämä toinen yhtiö luovuttaa asiakkaille,

c) vastikkeena osittain niistä palveluista, jotka tämä toinen yhtiö suorittaa verovelvolliselle, ja osittain tavaroista, jotka tämä toinen yhtiö luovuttaa asiakkaille, tai

d) vastikkeena sekä toisen yhtiön verovelvolliselle suorittamista mainonta- ja markkinointipalveluista että toisen yhtiön suorittamista kanta-asiakaspalkkioiden luovutuksista?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan, että tällaisia maksuja on pidettävä osittain vastikkeena toisen yhtiön verovelvolliselle suorittamista palveluista ja osittain kolmannelta saatavana vastikkeena, jonka verovelvollinen maksaa toiselle yhtiölle tämän yhtiön asiakkaille luovuttamista tavaroista, mitkä ovat ne yhteisön oikeuden mukaiset kriteerit, joiden perusteella ratkaistaan, miten kyseessä oleva maksu on jaoteltava näiden kahden eri suoritustyypin välillä?”

30 Yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 11.3.2009 antamalla määräyksellä asiat C-53/09 ja C-55/09 yhdistettiin kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Alustavia huomautuksia

31 Koska kansallinen tuomioistuin viittaa ennakkoratkaisupyynnöissään sekä kuudenteen direktiiviin että direktiiviin 2006/112, on todettava, että viimeksi mainittu direktiivi annettiin 28.11.2006 ja että se tuli voimaan 1.1.2007 eli pääasioiden tosiseikkojen tapahtuma-ajan jälkeen. Näin ollen esitettyihin kysymyksiin on vastattava ainoastaan kuudennen direktiivin perusteella.

32 Samoin on todettava asiasta C-53/09, että kansallisen tuomioistuimen esittämät kysymykset tai ennakkoratkaisumenettely unionin tuomioistuimessa eivät ole koskeneet sponsoriyritysten ja kanta-asiakasohjelman hallinnoijan eli LMUK:n välisiä suhteita. Näin ollen unionin tuomioistuin arvioi kysymyksiä ainoastaan sellaisina kuin kansallinen tuomioistuin on ne esittänyt.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

33 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksissään, jotka on tutkittava yhdessä, pääasiallisesti, onko pääasioiden kohteena olevan kaltaisessa kanta-asiakasohjelmassa

– maksuja, jotka kyseisen ohjelman hallinnoija suorittaa kanta-asiakaspalkkioita asiakkaille luovuttaville lunastuskumppaneille, pidettävä asiassa C-53/09 kolmannelta saatuna vastikkeena asiakkaille luovutetuista tavaroista ja/tai tilanteen mukaan lunastuskumppanien asiakkaille suorittamista palveluista ja/tai vastikkeena lunastuskumppanien kyseisen ohjelman hallinnoijan hyväksi suorittamista palveluista, ja

– maksuja, jotka sponsoriyritys suorittaa kanta-asiakaspalkkioita asiakkaille luovuttavalle kyseisen ohjelman hallinnoijalle, pidettävä asiassa C-55/09 kolmannelta saatuna vastikkeena kyseisen ohjelman hallinnoijan asiakkaille luovuttamista tavaroista ja/tai vastikkeena ohjelman hallinnoijan sponsoriyrityksen hyväksi suorittamista palveluista.

Unionin tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

34 LMUK väittää asiassa C-53/09, että sen lunastuskumppaneille suorittamat maksut ovat vastiketta lunastuskumppanien sille tarjoamista palveluista. Kyseiset palvelut muodostuvat sen mukaan erilaisista sopimusperusteisista suorituksista, joihin kuuluu lunastuskumppanin sitoumus luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja asiakkaille maksutta tai alennettuun hintaan.

35 Baxi väittää asiassa C-55/09, että sen @1:lle suorittamat maksut ovat vastiketta viimeksi mainitun sille suorittamista palveluista. Kyseessä ovat erilaiset mainontapalvelut, joihin kuuluu kanta-asiakaspalkkioiden luovuttaminen asiakkaille sekä Baxin asiakkaita koskevien tietojen toimittaminen.

36 Yhdistyneen kuningaskunnan ja Kreikan hallitusten ja Euroopan komission mukaan LMUK:n asiassa C-53/09 lunastuskumppaneille suorittamia maksuja on pidettävä kolmannelta eli LMUK:lta saatuna vastikkeena lunastuskumppanien asiakkaille luovuttamista tavaroista ja/tai kanta-asiakaspalkkion luonteen mukaan lunastuskumppanien kyseisille asiakkaille suorittamista palveluista.

37 Asiassa C-55/09 kyseiset hallitukset ja komissio katsovat, että Baxin @1:lle suorittamia maksuja on pidettävä kolmannelta eli Baxilta saatuna vastikkeena @1:n asiakkaille luovuttamista tavaroista. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio myöntävät kuitenkin, että osa Baxin @1:lle suorittamista maksuista eli Baxin @1:lle kanta-asiakaspalkkioista maksaman vähittäismyyntihinnan ja @1:n kanta-asiakaspalkkioista maksaman hankintahinnan välinen erotus on vastiketta @1:n Baxille suorittamista palveluista.

Unionin tuomioistuimen vastaus

38 On muistutettava, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin vähittäiskauppavaiheeseen saakka yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen

liiketoimien lukumäärästä (ks. mm. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9373, 21 kohta).

39 Samoin on muistutettava, että taloudellisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. yhtäältä liiketoiminnan kotipaikan käsitteestä arvonlisäveron alalla asia C-260/95, DFDS, tuomio 20.2.1997, Kok., s. I-1005, 23 kohta ja asia C-73/06, Planzer Luxembourg, tuomio 28.6.2007, Kok., s. I-5655, 43 kohta sekä toisaalta tavaroiden luovutuksen vastaanottajan määrittämisestä analogisesti asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003, Kok., s. I-1317, 35 ja 36 kohta).

40 Näiden seikkojen valossa esitettyihin kysymyksiin vastaamiseksi on määritettävä ensinnäkin pääasioiden kohteena olevien kanta-asiakasohjelmien yhteydessä toteutettujen liiketoimien luonne.

41 Ennakkoratkaisupyynnöistä käy ilmi, että kyseiset kanta-asiakasohjelmat on suunniteltu asiakkaiden kannustamiseksi ostamaan tietyiltä kauppiailta. Tätä tarkoitusta varten LMUK tarjoaa asiassa C-53/09 ja @1 asiassa C-55/09 näiden ohjelmien hallinnointiin liittyviä palveluja.

42 Taloudellisena tosiseikkana on kuitenkin se, että lunastuskumppanit luovuttavat kyseisten ohjelmien yhteydessä asiakkaille kanta-asiakaspalkkioita, jotka voivat olla sekä tavaroita että asiassa C-53/09 palveluja.

43 Sen selvittämiseksi, onko tämä kanta-asiakaspalkkioiden luovutus arvonlisäveron alainen liiketoimi, on tutkittava, onko kyseessä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittama vastikkeellinen tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus.

44 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään, että tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

45 Tämän säännöksen sanamuodosta ilmenee, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi omaisuuden omistaja (ks. asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok., s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta ja em. asia Auto Lease Holland, tuomion 32 kohta).

46 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa määritellään palvelujen suoritus liiketoimeksi, joka ei ole tavaran luovutusta.

47 Asiassa C-53/09 esitetystä ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että LMUK tekee lunastuskumppanien kanssa sopimuksia, joiden mukaan lunastuskumppanit suorittavat asiakkaille ostohyvityspisteitä vastaan kanta-asiakaspalkkioita ja LMUK maksaa lunastuskumppaneille näistä pisteistä sovitun määrän. Siten LMUK:n ja kunkin lunastuskumppanin välisessä sopimuksessa edellytyksenä sille, että lunastuskumppanit voivat saada LMUK:lta maksun, on, että ne luovuttavat asiakkaille kanta-asiakaspalkkiot, jotka voivat olla sekä aineellista omaisuutta että palveluja. Lunastuskumppanit

voivat saada vain tällä tavoin pisteitä, joiden saamisen seurauksena LMUK:lle syntyy velvollisuus suorittaa niille maksu.

48 Asiassa C-55/09 esitetystä ennakkoratkaisupyynnöstä käy myös ilmi, että @1 hankkii kanta-asiakaspalkkiot ja omistaa niistä koostuvan varaston. Näin ollen @1:llä ei ole ainoastaan oikeutta siirtää nämä palkkiot asiakkaille niin kuin se olisi niiden omistaja, vaan se todella omistaa ne. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy samoin ilmi, että @1 jakaa kanta-asiakaspalkkiot asiakkaille.

49 Näin ollen on todettava, että lunastuskumppanit ovat luovuttaneet pääasioissa asiakkaille tavaroita kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla ja asiassa C-53/09 ne ovat myös suorittaneet palveluja kyseisen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

50 Toiseksi on selvitettävä, onko nämä liiketoimet toteutettu vastikkeellisesti.

51 Oikeuskäytännöstä käy ilmi, että kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitettu ”vastikkeellinen” tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus edellyttää, että luovutetun tavaran tai suoritetun palvelun ja saadun vastasuorituksen välillä on suora yhteys (ks. mm. palvelujen suorituksen osalta asia 102/86, Apple and Pear Development Council, tuomio 8.3.1988, Kok., s. 1443, 12 kohta).

52 Sen selvittämiseksi, onko kyseessä vastike – ja mikäli näin on – onko tämän vastikkeen ja luovutetun tavaran tai suoritetun palvelun välillä yhteys, on todettava, että hinta, jonka asiakkaat maksavat sponsoriyrityksille tavaroista tai palveluista asiassa

C-53/09 ja Baxille tavaroista asiassa C-55/09, on sama riippumatta siitä, osallistuvatko asiakkaat kanta-asiakasohjelmaan vai eivät.

53 Tässä asiayhteydessä on muistutettava, että oikeuskäytännössä on todettu kanta-asiakasohjelmasta, jossa öljy-yhtiö luovutti tavaroita polttoaineen ostajille sellaisia ostohyvityspisteitä vastaan, jotka he olivat saaneet ostamansa polttoaineen määrän perusteella ja maksamalla polttoaineesta huoltoasemalla vähittäishinnan, että öljy-yhtiö ei voinut pätevästi väittää, että polttoaineen ostajien maksamaan hintaan sisältyi todellisuudessa ostohyvityspisteiden tai niitä vastaan saatujen tavaroiden arvoa vastaava osa, koska polttoaineen ostajan oli maksettava sama vähittäishinta riippumatta siitä, ottiko hän ostohyvityspisteitä (ks. vastaavasti asia C-48/97, Kuwait Petroleum, tuomio 27.4.1999, Kok., s. I-2323, 31 kohta).

54 Oikeuskäytännön mukaan siis yhtäältä polttoaineen myynti, jonka perusteella asiakkaille myönnettiin ostohyvityspisteitä, ja toisaalta tavaroiden luovutus näitä pisteitä vastaan olivat kaksi erillistä liiketointa (ks. vastaavasti em. asia Kuwait Petroleum, tuomion 28 kohta).

55 Edellä esitetystä seuraa, että pääasioissa yhtäältä tavaroiden myynti ja palvelujen suoritus, joiden perusteella asiakkaille myönnetään ostohyvityspisteitä, ja toisaalta kanta-asiakaspalkkioiden luovutus näitä pisteitä vastaan ovat kaksi erillistä liiketointa.

56 Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus kuitenkin huomauttaa – jotta voitaisiin katsoa, että tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus olisi kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla vastikkeellinen – kyseisessä direktiivissä ei edellytetä, että vastike tästä luovutuksesta tai suorituksesta saadaan suoraan sen

vastaanottajalta. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään näet, että vastike voidaan saada kolmannelta.

57 Asiassa C-53/09 esitetystä ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että aina kun asiakas käyttää pisteitä hankkiessaan suoritteita lunastuskumppanilta, LMUK:lle syntyy maksuvelvollisuus lunastuskumppaniin nähden. Tämä maksu määritetään laskemalla yhteen ne palvelumaksut, jotka on vahvistettu tietyksi kiinteäksi määräksi kutakin sellaista pistettä kohden, joka on käytetty palkkion hinnan tai sen osan maksamiseksi. Tässä asiayhteydessä on todettava, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttaa, että kyseinen maksu vastaa vastiketta kanta-asiakaspalkkioiden luovutuksesta.

58 Asiassa C-55/09 esitetystä ennakkoratkaisupyynnöstä käy lisäksi ilmi, että @1 laskuttaa Baxilta kanta-asiakaspalkkioista vähittäismyyntihinnan ja kulut pakkaamisesta ja toimituksesta tilauspaikkakunnalle, jolla omistusoikeus siirtyy ja pisteet lunastetaan. Siten on katsottava, että sen jälkeen kun Baxin @1:lle suorittamasta maksusta on vähennetty @1:n voittomarginaali, joka muodostuu kanta-asiakaspalkkioiden vähittäismyyntihinnan ja @1:n maksaman hankintahinnan välisestä erotuksesta, loppuosa Baxin @1:lle suorittamasta maksusta on vastike kyseisten palkkioiden luovutuksesta.

59 Asiassa C-55/09 Baxi väittää kuitenkin, että maksua ei suoriteta vastikkeena tavaroiden luovutuksesta vaan monitahoisesta mainontapalvelusta, johon myös kanta-asiakaspalkkioiden luovutus kuuluu.

60 Tämän osalta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko kysymys kahdesta tai

useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä yhtenäisestä suorituksesta ja, jos kysymyksessä on yksi yhtenäinen suoritus, onko tämä suoritus katsottava tavaroiden luovutukseksi vai palvelujen suoritukseksi (ks. vastaavasti asia C-111/05, Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2697, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Asiassa C-55/09 esitetystä ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Baxin @1:lle suorittamat maksut vastaavat kanta-asiakaspalkkioiden vähittäismyyntihintaa ja pakkaus- ja toimituskuluja ja että näin ollen @1 saa voittoa, joka muodostuu kanta-asiakaspalkkioiden vähittäismyyntihinnan ja @1:n niistä maksaman hankintahinnan välisestä erotuksesta.

62 Kuten lisäksi sekä Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus että komissio myöntävät, asiassa C-55/09 kyseessä olevan kaltainen maksu voidaan jakaa kahteen osaan ja kumpikin osa on erillinen suoritus.

63 Näin ollen hankintahintaa vastaava määrä on vastike kanta-asiakaspalkkioiden luovuttamisesta asiakkaille, kun taas Baxin kanta-asiakaspalkkioista maksaman vähittäismyyntihinnan ja @1:n näistä palkkioista maksaman hankintahinnan välinen erotus eli voittomarginaali on vastike @1:n Baxille suorittamista palveluista.

64 Sitä vastoin LMUK on todennut asiassa C-53/09 esittämissään kirjallisissa ja suullisissa huomautuksissa, että sen lunastuskumppaneille suorittamat maksut eivät ole vastiketta kahdesta tai useammasta suorituksesta. On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää, onko näin.

65 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että pääasioissa kyseessä olevan kaltaisen kanta-asiakasohjelman yhteydessä kuudennen direktiivin 5 ja 6 artiklaa, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 17 artiklan 2 kohtaa, sellaisena kuin se ilmenee 28 f artiklan 1 kohdasta, on tulkittava siten, että

– maksuja, jotka kyseisen ohjelman hallinnoija suorittaa kanta-asiakaspalkkioita asiakkaille luovuttaville lunastuskumppaneille, on pidettävä asiassa C-53/09 kolmannelta saatuna vastikkeena asiakkaille luovutetuista tavaroista tai tilanteen mukaan asiakkaille suoritetuista palveluista. On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää, sisältävätkö nämä maksut myös vastikkeen sellaisesta palvelujen suorituksesta, joka on erillinen suoritus, ja

– maksuja, jotka sponsoriyritys suorittaa kanta-asiakaspalkkioita asiakkaille luovuttavalle kyseisen ohjelman hallinnoijalle, on pidettävä asiassa C-55/09 osittain kolmannelta saatuna vastikkeena asiakkaille luovutetuista tavaroista ja osittain vastikkeena kanta-asiakasohjelman hallinnoijan kyseisen sponsoriyrityksen hyväksi suorittamista palveluista.

Oikeudenkäyntikulut

66 Pääasioiden asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asiat seuraavasti:

Pääasioissa kyseessä olevan kaltaisen kanta-asiakasohjelman yhteydessä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 5 ja 6 artiklaa, 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohtaa ja 17 artiklan 2 kohtaa, sellaisena kuin se ilmenee 28 f artiklan 1 kohdasta, on tulkittava siten, että

– **maksuja, jotka kyseisen ohjelman hallinnoija suorittaa kanta-asiakaspalkkioita asiakkaille luovuttaville lunastuskumppaneille, on pidettävä asiassa C-53/09 kolmannelta saatuna vastikkeena asiakkaille luovutetuista tavaroista tai tilanteen mukaan asiakkaille suoritetuista palveluista. On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen asiana selvittää, sisältävätkö nämä maksut myös vastikkeen sellaisesta palvelujen suorituksesta, joka on erillinen suoritus, ja**

– **maksuja, jotka sponsoriyritys suorittaa kanta-asiakaspalkkioita asiakkaille luovuttavalle kyseisen ohjelman hallinnoijalle, on pidettävä asiassa C-55/09 osittain kolmannelta saatuna vastikkeena asiakkaille luovutetuista tavaroista ja osittain vastikkeena kanta-asiakasohjelman hallinnoijan kyseisen sponsoriyrityksen hyväksi suorittamista palveluista.**

Allekirjoitukset