DOMSTOLENS DOM) (andra avdelningen

den 7 oktober 2010 *

I de förenade målen C-53/09 och C-55/09,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från House of Lords (Förenade kungariket), av den 15 december 2008, som inkom till domstolen den 6 respektive 9 februari 2009, i målen

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

mot

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

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

* Rättegångsspråk: engelska.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.N. Cunha Rodrigues samt domarna A. Arabadjiev, A. Rosas (referent), U. Lõhmus och P. Lindh,

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 januari 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Loyalty Management UK Ltd, genom G. Sinfield, solicitor, och D. Milne, QC,

— Baxi Group Ltd, genom B. Cooper, solicitor, och D. Scorey, barrister,

— Förenade kungarikets regering, genom L. Seeboruth och S. Hathaway, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis, I. Bakopoulos och M. Tassopoulou, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom M. Afonso och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 5, 6 och 11 A.1 a samt av artikel 17.2, i dess lydelse enligt artikel 28f.1, i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Den ena begäran har framställts i ett mål mellan Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallade "Commissioners") och Loyalty Management UK Ltd (nedan kallat LMUK) (mål C-53/09) och den andra i ett mål mellan Commissioners och Baxi Group Ltd (nedan kallat Baxi) (mål C-55/09), angående klassificering

i mervärdesskattehänseende av vederlag för betalningarna, från lojalitetsprogrammets samordnare till leverantörerna som levererar lojalitetspremierna till kunderna samt från affärsidkaren till lojalitetsprogrammets samordnare som levererar sådana lojalitetspremier.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätten

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

4 I artikel 5 i detta direktiv anges följande:

”1. Med ’leverans av varo” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

…

6. Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet."

5 I artikel 6 i nämnda direktiv anges följande:

"1. Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

…

2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

…

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

…"

6 I artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet anges följande:

”A. Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.”

7 I artikel 17.2 i nämnda direktiv, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 däri, anges följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av någon annan skattskyldig person.

b) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på importerade varor inom landets territorium.

c) Mervärdesskatt som är förfallen i enlighet med artiklarna 5.7 a, 6.3 och 28a.6.”

8 Artiklarna 14, 16, 24, 26, 73, 74 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), har i huvudsak samma lydelse som artiklarna 5, 6, 11 A.1 a och artikel 17.2, i dess lydelse enligt artikel 28f.1, i sjätte direktivet.

Den nationella rätten

9 Det framgår av de handlingar som överlämnats till domstolen att de relevanta bestämmelserna i nationell rätt är artiklarna 2, 5, 19, 24, 25 och 26 i 1994 års mervärdesskattelag (Value Added Tax Act 1994), och bilagorna 4, punkterna 1–5, och 6, punkt 6, till denna. Dessa bestämmelser har samma lydelse som motsvarande artiklar i sjätte direktivet.

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-53/09

10 LMUK driver ett program för att belöna lojala kunder. Genom programmet erhåller kunderna poäng som de kan byta mot lojalitetspremier i form av varor och tjänster när de köper större mängder varor eller tjänster från återförsäljare som deltar i detta program. Det finns fyra aktörer inom detta program, närmare bestämt sponsorerna – i detta fall återförsäljarna som önskar uppmuntra kunderna att köpa mer hos dem –, kunderna, det aktuella programmets samordnare – i detta fall LMUK –, och leverantörerna – i detta fall de bolag som tillhandahåller lojalitetspremierna till kunderna i utbyte mot poäng.

11 Sponsorerna tilldelar kunderna poäng för varje köp utifrån det belopp som spenderats. När en kund har samlat ihop tillräckligt många poäng kan han byta ut sina poäng mot en lojalitetspremie, antingen helt gratis eller till nedsatt pris. Lojalitetspremierna införskaffas av leverantörerna.

12 Inom ramen för detta program betalar sponsorerna LMUK ett bestämt belopp för varje poäng som utdelats. De betalar även en årlig avgift för försäljning, utveckling och marknadsföring av programmet i fråga. Leverantörerna erhåller ett fast belopp, kallat ”serviceavgift”, från LMUK för varje poäng som har inlösts.

13 Leverantörerna utfärdar en faktura till LMUK i vilken ingår mervärdesskatt avseende denna avgift. När LMUK försökte dra av denna ingående mervärdesskatt fann

Commissioners att den ingående skatten i fråga utgjorde skatt på en serviceavgift som är vederlag för tillhandahållanden från leverantörerna till kunderna och inte till LMUK, även om LMUK helt eller delvis betalar för dessa tillhandahållanden. Commissioners ansåg därför att serviceavgiften är en av en tredje part erlagd avgift för att tillhandahålla lojalitetspremier till kunderna och att LMUK inte har rätt att dra av ingående skatt på serviceavgiften.

14 LMUK överklagade detta beslut till VAT and Duties Tribunal. Nämnda domstol fann att leverantörernas leveranser av varor till kunderna i utbyte mot poäng ska ses som tjänster som tillhandahålls LMUK.

15 Commissioners överklagade denna dom till High Court of Justice (England & Wales). Nämnda domstol ändrade domen från VAT and Duties Tribunal, och fann att leverantörerna tillhandahöll kunderna lojalitetspremier och att serviceavgiften var ett av en tredje part, i detta fall LMUK, erlagt vederlag för denna tjänst. Commissioners framförde även en ”alternativ grund” vid High Court of Justice (England & Wales) avseende belöningar i form av varor. Om leverantörerna tillhandahöll LMUK sådana varor innebär det att LMUK var skyldigt att erlägga utgående skatt för det framtida tillhandahållandet av samma varor till kunder enligt artikel 5.6 i sjätte direktivet. High Court of Justice (England & Wales) biföll Commissioners överklagande på denna alternativa grund.

16 LMUK överklagade till Court of Appeal (England & Wales), som ändrade domen från High Court of Justice (England & Wales). Court of Appeal (England & Wales) fann att LMUK hade betalat serviceavgiften till leverantörerna som vederlag för de tjänster

som leverantörerna hade tillhandahållit LMUK. LMUK hade följaktligen rätt att dra av mervärdesskatten avseende serviceavgiften.

17 Commissioners överklagade till House of Lords, som fann att det var nödvändigt att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen avseende tolkningen av direktiv 2006/112, tidigare sjätte direktivet, för att döma i det mål som hade anhängiggjorts.

18 Mot denna bakgrund beslutade House of Lords att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen.

”En skattskyldig person (främjaren) driver ett program, i vilket flera aktörer deltar, för att belöna lojala kunder … och har för detta ändamål ingått följande avtal:

a) Avtal med olika företag kallade ’sponsorer’, enligt vilka sponsorerna delar ut ’poäng’ till kunder … som förvärvar varor och tjänster från sponsorerna. Enligt samma avtal betalar sponsorerna främjaren.

b) Avtal med [kunderna] vilka innehåller bestämmelser enligt vilka kunderna, när de förvärvar varor och/eller tjänster från sponsorerna, får poäng som de kan lösa in mot varor och/eller tjänster.

c) Avtal med olika företag (nedan kallade leverantörer) enligt vilka leverantörerna bland annat åtar sig att tillhandahålla varor och/eller tjänster till [kunderna] till ett lägre pris än vanligt eller kostnadsfritt, när en [kund] löser in poängen, mot

att främjaren betalar en 'serviceavgift' som beräknas i förhållande till antal inlösta poäng hos leverantören under den aktuella perioden.

1. Hur ska artiklarna 14, 24 och 73 i … direktiv 2006/112 (tidigare artiklarna 5, 6 och 11 A.1 a i [sjätte direktivet]) tolkas med avseende på främjarens betalningar till leverantörerna?

2. Ska dessa bestämmelser i synnerhet tolkas så, att de betalningar främjaren gör till leverantörerna ska betraktas

   a) som vederlag för endast de tjänster som leverantörerna tillhandahåller främjaren eller

   b) som vederlag för endast de varor och/eller tjänster som leverantörerna tillhandahåller [kunderna] eller

   c) som vederlag delvis för tjänster som leverantörerna tillhandahåller främjaren och delvis för varor och/eller tjänster som leverantörerna tillhandahåller [kunderna]?

3) Om svaret på fråga 2 är c, och serviceavgiften därmed utgör vederlag för leverantörernas två tillhandahållanden, det ena till främjaren och det andra till

[kunderna], enligt vilka gemenskapsrättsliga kriterier ska det fastställas hur en avgift såsom serviceavgiften ska fördelas mellan dessa två tillhandahållanden?”

Mål C-55/09

19 Baxi ingår i en koncern som tillverkar värmepannor och tillhörande värmeprodukter. För att främja avsättningen av sina produkter hos sina kunder, i detta fall installatörer av värmepannor, driver bolagen i koncernen ett program för att belöna lojala kunder. Inom ramen för detta program är Baxi sponsor i den mening som avses i punkten 10 ovan.

20 De kunder som deltar i detta program erhåller poäng när de köper Baxis varor, och dessa poäng kan de byta mot lojalitetspremier i form av varor och tjänster. Det ska dock noteras att det av beslutet om hänskjutande framgår att det nationella målet endast gäller lojalitetspremier i form av varor.

21 Baxi har anförtrott administrationen av lojalitetsprogrammet till @1 Ltd (nedan kallat @1). Enligt de allmänna villkoren för detta program har kunderna ett avtalsförhållande med Baxi.

22 @1:s handhavande av detta lojalitetsprogram innebär bland annat att @1 marknadsför detta bland kunderna genom kataloger och på Internet, behandlar registreringsansökningar, sköter kundernas konton, väljer ut, köper in och till kunderna levererar lojalitetspremier, och tillhandahåller en telefonservice för kunderna.

23 En viktig skillnad mellan detta program och det som är i fråga i målet C-53/09 är att @1 valde ut och köpte in lojalitetspremierna och levererade dem till kunderna. Detta bolag agerade således samtidigt som lojalitetsprogrammets samordnare och som leverantör. Lojalitetspremierna inlöses endast mot poäng. Det är inte möjligt att erhålla en lojalitetspremie i form av ett köp till nedsatt pris. Baxi betalar till @1 detaljhandelspriset för lojalitetspremierna och vissa avgifter för specifika tjänster.

24 Baxi ansökte om att dra av mervärdesskatten avseende de belopp bolaget betalat till @1. Commissioners fann att detaljhandelspriset för de varor som Baxi betalat @1 för bestod av två delar. En del av beloppet utgjorde vederlag för de tjänster @1 tillhandahållit Baxi, för vilka bolaget hade rätt att dra av den mervärdesskatt som @1 fakturerat. Den andra delen utgjorde vederlaget för @1:s leverans av varor till kunder, som införskaffats från en tredje part, för vilket Baxi inte hade rätt att dra av denna skatt.

25 Baxi överklagade detta beslut till VAT and Duties Tribunal. Nämnda domstol ogillade Baxis överklagande och fann att @1 levererade lojalitetspremierna till Baxi, som sedan i sin tur levererade dessa till kunderna utan vederlag. Baxi kunde därmed dra av ingående mervärdesskatt på varorna, men var skyldigt att redovisa utgående mervärdesskatt vid vidareöverlåtelsen av varorna till kunderna.

26 Baxi överklagade denna dom till High Court of Justice (England & Wales). Nämnda domstol fann att @1 hade tillhandahållit lojalitetspremierna till kunderna och inte till Baxi, men att @1 även hade tillhandahållit Baxi en tjänst som omfattade leverans av varorna till kunderna. Det pris som Baxi betalade utgjorde vederlag för tillhandahållandet av denna tjänst och Baxi hade således rätt att behandla all mervärdesskatt som bolaget debiterades av @1 som sin ingående mervärdesskatt.

27 Commissioners överklagade till Court of Appeal (England & Wales). Nämnda domstol fann att Baxi kunde få tillbaka mervärdesskatten på hela det belopp som bolaget betalat till @1. Enligt Court of Appeal (England & Wales) skulle Baxi anses ha erlagt hela betalningen för en tjänst som @1 tillhandahöll bolaget. Denna tjänst bestod delvis i tillhandahållandet av varor till kunderna, vilket utgjorde en marknadsföringsåtgärd och en lojalitetsskapande åtgärd till förmån för Baxi och vilket innebar att Baxi fritogs från sin skyldighet gentemot kunderna inom ramen för lojalitetsprogrammet.

28 Commissioners överklagade till House of Lords, som fann att det var nödvändigt att inhämta ett förhandsavgörande från EU-domstolen avseende tolkningen av direktiv 2006/112, tidigare sjätte direktivet, för att döma i det mål som hade anhängiggjorts.

29 Mot denna bakgrund beslutade House of Lords att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”a) En beskattningsbar person driver en säljkampanj som samordnas av en reklam- och marknadsföringsbyrå och som innebär att poäng delas ut till den beskattningsbara personens kunder i samband med att kunderna köper den beskattningsbara personens varor.

b) Kunderna kan lösa in poängen och mottar härvid kostnadsfritt lojalitetspremier från byrån.

c) Den beskattningsbara personen har träffat avtal med byrån om att till byrån betala detaljhandelspris för lojalitetspremier.

1. Hur ska artiklarna 14, 24, 73 och 168 i direktiv 2006/112 … (tidigare artiklarna 5, 6, 11 A.1 a och 17.2 [i dess lydelse enligt artikel 28f.1] i [sjätte direktivet]) tolkas med avseende på betalningarna från den beskattningsbara personen till byrån?

2. Ska dessa bestämmelser i synnerhet bestämt tolkas på ett sådant sätt att den beskattningsbara personens betalningar till byrån ska betraktas

a) endast som vederlag för de tjänster som byrån tillhandahåller den beskattningsbara personen,

b) endast som vederlag som betalas av tredje man för tillhandahållandet av varor från byrån till kunderna,

c) delvis som vederlag för de tjänster som byrån tillhandahåller den beskattningsbara personen och delvis som vederlag för tillhandahållandet av varor från byrån till kunderna, eller

d) som vederlag för byråns tillhandahållande av reklam- och marknadsföringstjänster till den beskattningsbara personen och för lojalitetspremierna från byrån till den beskattningsbara personen?

3) Om svaret på fråga 2 är att betalningarna ska betraktas delvis som vederlag för de tjänster som byrån tillhandahåller den beskattningsbara personen och delvis som vederlag som den beskattningsbara personen betalar till byrån i egenskap av tredje man, för byråns tillhandahållande av varor till kunderna – enligt vilka gemenskapsrättsliga kriterier ska det fastställas hur betalningen ska fördelas mellan dessa två tillhandahållanden?”

30 Domstolens ordförande beslutade den 11 mars 2009 att förena målen C-53/09 och C-55/09 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.

Inledande synpunkter

31 Mot bakgrund av att den nationella domstolen i sina beslut att begära förhandsavgörande har hänvisat såväl till sjätte direktivet som till direktiv 2006/112, konstaterar EU-domstolen att det senare direktivet antogs den 28 november 2006 och att det datum det trädde i kraft, närmare bestämt den 1 januari 2007, ligger senare i tiden än omständigheterna i de nationella målen. EU-domstolen ska således besvara de ställda frågorna endast utifrån sjätte direktivet.

32 EU-domstolen konstaterar även vad gäller mål C-53/09 att förhållandet mellan sponsorerna och lojalitetsprogrammets samordnare (det vill säga LMUK) varken har behandlats i den nationella domstolens frågor eller vid diskussionen vid EU-domstolen. Således kommer EU-domstolens prövning endast att avse frågorna såsom de ställts av den nationella domstolen.

Prövning av tolkningsfrågorna

33 Den nationella domstolen har ställt sina frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida, inom ramen för ett sådant lojalitetsprogram som är i fråga i målen vid nämnda domstol,

— betalningar som samordnaren av programmet i fråga erlägger till leverantörer som levererar lojalitetspremier till kunder ska, i mål C-53/09, betraktas som vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor till nämnda kunder, och/eller, i förekommande fall, för tjänster som tillhandahållits av nämnda leverantörer till nämnda kunder, och/eller som vederlag för tjänster som tillhandahållits av leverantörerna till samordnaren av detta program, och

— betalningar som sponsorn erlägger till samordnaren av programmet i fråga som levererar lojalitetspremier till kunder ska, i mål C-55/09, betraktas som vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor utförd av samordnaren för detta program till nämnda kunder, och/eller som vederlag för tjänster som tillhandahållits av denna samordnare till denna sponsor.

Yttranden som har inkommit till domstolen

34 I mål C-53/09 har LMUK gjort gällande att betalningarna som bolaget erlagt till leverantörerna utgör vederlag för de tjänster som leverantörerna tillhandahållit LMUK. Nämnda tjänster består av olika avtalsenliga åtaganden, inklusive leverantörernas åtagande att leverera varor eller tjänster till kunderna antingen helt gratis eller till nedsatt pris.

35 I mål C-55/09 har Baxi anfört att de betalningar bolaget erlagt till @1 utgör vederlag för de tjänster som @1 tillhandahållit Baxi. Det handlar om olika reklam- och marknadsföringstjänster, i vilka ingick leveransen av lojalitetspremier till kunder liksom tillhandahållande av uppgifter angående Baxis kundkrets.

36 Enligt Förenade kungarikets regering, den grekiska regeringen och Europeiska kommissionen, ska de betalningar som i mål C-53/09 har erlagts av LMUK till leverantörerna betraktas som vederlag, betalt av tredje part (närmare bestämt LMUK) för leverantörernas leverans av varor till nämnda kunder, och/eller, beroende på vilken typ av lojalitetspremie det är, för leverantörernas tillhandahållande av tjänster till dessa kunder.

37 I mål C-55/09 anser nämnda regeringar och kommissionen att Baxis betalningar till @1 ska anses utgöra vederlag, betalt av tredje part (närmare bestämt Baxi) för varor som @1 levererat till nämnda kunder. Emellertid är Förenade kungarikets regering och kommissionen ense om att en viss del av Baxis betalningar till @1 – närmare bestämt skillnaden mellan detaljhandelspriset för lojalitetspremier, som betalats av Baxi till @1, och det inköpspris till vilket @1 införskaffar lojalitetspremierna – utgör vederlag för tjänster som @1 har tillhandahållit Baxi.

Domstolens svar

38 Domstolen erinrar om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar på principen att det, till och med detaljhandelsledet, på varor och tjänster ska tas ut en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell i förhållande till priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut (se, bland annat, dom av

den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona, REG 2006, s. I-9373, punkt 21).

39 Domstolen erinrar även om att beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet (se, å ena sidan, vad gäller begreppet sätet för den ekonomiska verksamheten i mervärdesskattehänseende, dom av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS, REG 1997, s. I-1005, punkt 23, och av den 28 juni 2007 i mål C-73/06, Planzer Luxembourg, REG 2007, s. I-5655, punkt 43, och å andra sidan, vad gäller bestämningen av mottagaren till en leverans av varor, analogt, domen av den 6 februari 2003 i mål C-185/01, Auto Lease Holland, REG 2003, s. I-1317, punkterna 35 och 36).

40 Mot bakgrund av dessa överväganden ska domstolen, för att besvara dessa frågor, för det första bestämma naturen på de genomförda transaktionerna inom ramen för de aktuella lojalitetsprogrammen.

41 Det framgår av besluten om hänskjutande att lojalitetsprogrammen utformats för att förmå kunder att göra sina inköp hos vissa affärsidkare. I detta syfte tillhandahåller LMUK i mål C-53/09 och @1 i mål C-55/09 ett visst antal tjänster som har samband med samordningen av programmen.

42 Den ekonomiska verkligheten ser dock ut på så sätt att inom ramen för nämnda program levererar leverantörerna till kunderna lojalitetspremier, såväl i form av varor som, i mål C-53/09, av tjänster.

43 För att bedöma huruvida denna transaktion, bestående i leveransen av lojalitetspremier, är mervärdesskattepliktig, ska domstolen pröva huruvida transaktionen utgör en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, i enlighet med artikel 2.1 i sjätte direktivet, mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

44 I artikel 5.1 i sjätte direktivet anges att med ”leverans av varor” avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

45 Av bestämmelsens ordalydelse följer att begreppet leverans av varor inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma (se dom av den 8 februari 1990 i mål C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, REG 1990, s. I-285, punkt 7, svensk specialutgåva, volym 10, s. 295, och domen i det ovannämnda målet Auto Lease Holland, punkt 32).

46 I artikel 6.1 i sjätte direktivet definieras begreppet tillhandahållande av tjänster som varje transaktion som inte utgör leverans av varor.

47 Det framgår av beslutet om hänskjutande i mål C-53/09 att LMUK ingår avtal med leverantörerna enligt vilka LMUK betalar dem ett överenskommet belopp för poängen, om de tillhandahåller lojalitetspremier till kunderna i utbyte mot dessa poäng. Enligt det avtal som sluts mellan LMUK och varje leverantör är således själva villkoret för att leverantörerna ska erhålla betalning från LMUK att de förra levererar lojalitetspremierna till kunderna. Dessa lojalitetspremier kan vara såväl varor som tjänster. Det är

nämligen endast på detta sätt som de kan erhålla poäng som därefter kan leda till en betalning från LMUK.

48 Det framgår även av beslutet om hänskjutande i mål C-55/09 att @1 köper in lojalitetspremier och att lagret av dessa varor tillhör @1. Således har @1 inte endast rätt att överlåta lojalitetspremierna till kunderna som om bolaget ägde dem, utan det är i realiteten deras ägare. Det framgår också av beslutet om hänskjutande att @1 distribuerar lojalitetspremierna till kunderna.

49 Domstolen konstaterar således att i målen vid den nationella domstolen har leverantörerna levererat varor till kunderna, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet, och, i mål C-53/09, har de även tillhandahållit kunderna tjänster, i den mening som avses i artikel 6.1 i nämnda direktiv.

50 Domstolen ska för det andra pröva huruvida de genomförda transaktionerna har skett mot vederlag.

51 Det framgår av rättspraxis att en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som ”sker mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet förutsätter att det finns ett direkt samband mellan den levererade varan eller den tillhandahållna tjänsten och det motvärde som erhålls (se, bland annat, vad gäller tillhandahållande av tjänster, dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council, REG 1988, s. 1443, punkt 12).

52 Som ett led i undersökningen av huruvida det föreligger ett vederlag och, i sådant fall, huruvida det finns ett samband mellan detta vederlag och den levererade varan eller tillhandahållna tjänsten, konstaterar domstolen att det pris som kunderna betalat

sponsorerna för varor eller tjänster i mål C-53/09, och till Baxi för varor i mål C-55/09, är detsamma oavsett om dessa kunder deltar i lojalitetsprogrammet eller inte.

53 När det gällde ett lojalitetsprogram enligt vilket ett oljebolag utdelade varor till bensinköpare i utbyte mot poäng som dessa erhållit beroende på hur mycket bränsle de köpt till detaljhandelspris vid pumpen, fann domstolen följande. Oljebolaget kunde inte göra gällande att en viss del av det pris som betalats av bensinköparna i själva verket motsvarade värdet på dessa poäng eller de varor som poängen bytts in mot, eftersom de som köpte bensin var tvungna att betala samma detaljhandelspris oavsett om de tog emot poängen eller inte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 april 1999 i mål C-48/97, Kuwait Petroleum, REG 1999, s. I-2323, punkt 31).

54 Domstolen fann att försäljningen av bränsle som gav upphov till tilldelningen av poäng till kunderna, å ena sidan, och överlåtelsen av varor i utbyte mot dessa poäng, å andra sidan, utgjorde två olika transaktioner (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Kuwait Petroleum, punkt 28).

55 Vad beträffar målen vid den nationella domstolen följer det härav att överlåtelsen av varor och tillhandahållandet av tjänster som gav upphov till tilldelningen av poäng till kunderna, å ena sidan, och överlåtelsen av lojalitetspremier i utbyte mot dessa poäng, å andra sidan, utgör två olika transaktioner.

56 Såsom Förenade kungarikets regering emellertid påpekat krävs det enligt sjätte direktivet inte – för att en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster ska anses ha skett ”mot vederlag” i den mening som avses i artikel 2.1 i nämnda direktiv – att

vederlaget för varan eller tjänsten erhålls direkt från mottagaren. I artikel 11 A.1 a i nämnda direktiv anges nämligen att vederlaget kan erhållas från en tredje part.

57 Det framgår av beslutet om hänskjutande i mål C-53/09 att kundernas inlösande av poäng hos leverantörerna medför en betalning från LMUK till leverantörerna. Denna betalning beräknas såsom summan av serviceavgifterna, vilka är fasta belopp för varje poäng som har inlösts mot en del av priset på lojalitetspremien eller hela detta pris. Under dessa förhållanden kan det konstateras, såsom Förenade kungarikets regering har anfört, att denna betalning utgör vederlaget för leveransen av lojalitetspremierna.

58 I mål C-55/09 framgår det också av beslutet om hänskjutande att @1 fakturerar Baxi för lojalitetspremierna med detaljhandelspriset plus tillämpliga kostnader för leverans till den plats beställningen kommer från och där äganderätten övergår och transaktionen vad avser poäng genomförs. Således, med avdrag för @1:s vinstmarginal – som bestod i skillnaden mellan detaljhandelspriset för lojalitetspremierna och det inköpspris som @1 betalat för dessa premier – utgör betalningen från Baxi till @1 vederlaget för leveransen av dessa premier.

59 I mål C-55/09 har emellertid Baxi gjort gällande att vederlaget för betalningen inte utgörs av leveransen av varorna, utan av en komplex marknadsföringstjänst i vilken leveransen av lojalitetspremier till kunderna ingår som en av flera tjänster.

60 Det följer av domstolens rättspraxis att när en transaktion utgörs av en rad delar och handlingar ska det först göras en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga för att avgöra dels om det rör sig om två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande, dels, i det sistnämnda

fallet, huruvida detta enda tillhandahållande ska kvalificeras som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN, REG 2007, s. I-2697, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

61 Det framgår av beslutet om hänskjutande i mål C-55/09 att de betalningar som gjorts av Baxi till @1 motsvarade detaljhandelspriset för lojalitetspremierna med tillägg för porto och emballage, och att @1 därmed uppnår en vinstmarginal som bestod i skillnaden mellan detaljhandelspriset för lojalitetspremierna och det inköpspris som @1 betalat för dessa varor.

62 Således kan, vilket för övrigt både Förenade kungarikets regering och kommissionen medgett, en betalning som den som är fråga i mål C-55/09 delas upp i två delar, och var och en av dessa delar motsvarar en distinkt prestation.

63 Således utgör inköpspriset vederlaget för leveransen av lojalitetspremier till kunder, samtidigt som skillnaden mellan detaljhandelspriset som Baxi betalade och det inköpspris @1 betalade för att införskaffa lojalitetspremier, det vill säga vinstmarginalen, utgör vederlaget för de tjänster som @1 har tillhandahållit Baxi.

64 I mål C-53/09 har däremot LMUK i sina skriftliga och muntliga yttranden anfört att de belopp som bolaget betalat till leverantörerna inte utgör vederlag för två eller flera distinkta prestationer. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att undersöka huruvida detta är fallet.

65 Mot bakgrund av ovanstående ska frågorna besvaras enligt följande: Inom ramen för ett sådant lojalitetsprogram såsom det som är i fråga i målen vid den nationella domstolen ska artiklarna 5, 6, 11 A.1 a och artikel 17.2, i dess lydelse enligt artikel 28f.1, i sjätte direktivet, tolkas så, att:

— betalningar som samordnaren av programmet i fråga erlägger till leverantörer som levererar lojalitetspremier till kunder ska, i mål C-53/09, betraktas som vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor till nämnda kunder eller, i förekommande fall, för tillhandahållande av tjänster till dessa. Det ankommer dock på den nationella domstolen att undersöka huruvida dessa betalningar även omfattar vederlag för ett tillhandahållande av tjänster som motsvarar en distinkt prestation, och

— betalningar som sponsorn erlägger till samordnaren av programmet i fråga som levererar lojalitetspremier till kunder ska, i mål C-55/09, anses till viss del utgöra vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor till nämnda kunder och till viss del utgöra vederlag för tjänster som tillhandahållits av samordnaren till denna sponsor.

Rättegångskostnader

66 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte vederlagsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Inom ramen för ett sådant lojalitetsprogram såsom det som är i fråga i målen vid den nationella domstolen ska artiklarna 5, 6, 11 A.1 a och artikel 17.2, i dess lydelse enligt artikel 28f.1, i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, tolkas så, att

— **betalningar som samordnaren av programmet i fråga erlägger till leverantörer som levererar lojalitetspremier till kunder ska, i mål C-53/09, betraktas som vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor till nämnda kunder eller, i förekommande fall, för tillhandahållande av tjänster till dessa. Det ankommer dock på den nationella domstolen att undersöka huruvida dessa betalningar även omfattar vederlag för ett tillhandahållande av tjänster som motsvarar en distinkt prestation, och**

— **betalningar som sponsorn erlägger till samordnaren av programmet i fråga som levererar lojalitetspremier till kunder ska, i mål C-55/09, anses till viss del utgöra vederlag, betalt av tredje part, för en leverans av varor till nämnda kunder och till viss del utgöra vederlag för tjänster som tillhandahållits av samordnaren till denna sponsor.**

Underskrifter