EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

7. oktoober 2010 *

Liidetud kohtuasjades C-53/09 ja C-55/09,

mille ese on EÜ asutamislepingu artikli 234 alusel House of Lords (Suurbritannia) 15. detsembri 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 6. ja 9. veebruaril 2009, menetluses

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

versus

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

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

* Kohtumenetluse keel: inglise.

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues, kohtunikud A. Arabadjiev, A. Rosas (ettekandja), U. Lõhmus ja P. Lindh,

kohtujurist: P. Mengozzi,
kohtusekretär: vanemametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. jaanuari 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

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

– Baxi Group Ltd, esindajad: *solicitor* B. Cooper ja *barrister* D. Scorey,

– Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: L. Seeboruth ja S. Hathaway, keda abistas *barrister* R. Hill,

– Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis ja I. Bakopoulos ning M. Tassopoulou,

– Euroopa Komisjon, esindajad: M. Afonso ja R. Lyal,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ (EÜT L 102, lk 18; ELT eriväljaanne 09/01, lk 274, edaspidi „kuues direktiiv"), artikleid 5 ja 6, artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja artikli 17 lõiget 2 direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis.

2 Taotlused on esitatud kahes kohtuvaidluses Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners") ja Loyalty Management UK Ltd (edaspidi „LMUK") vahel (kohtuasi C-53/09) ning Baxi Group Ltd (edaspidi „Baxi") vahel

(kohtuasi C-55/09) seoses programmihalduri poolt boonuskaupade tarnijatele makstud tasu ja müüja poolt boonuskaupu tarnivale programmihaldurile makstud tasu määratlemisega käibemaksuga maksustamisel.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 kohaselt maksustatakse käibemaksuga kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

4 Direktiivi artikkel 5 sätestab:

„1. „Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

[…]

6. Maksukohustuslase poolt tema põhivahendite hulka kuuluva kauba kasutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või selle tasuta äraandmine või üldiselt kasutamine muuks kui majandustegevuse eesmärgil loetakse tarneks tasu eest, kui sellelt kaubalt või selle osadelt võis käibemaksu täielikult või osaliselt maha arvata. Tarnena tasu eest ei käsitata siiski näidiste jagamist või väikese väärtusega kinkide tegemist maksukohustuslase majandustegevuse eesmärgil."

5 Direktiivi artikkel 6 sätestab:

„1. Teenuste osutamine on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne artikli 5 tähenduses.

[…]

2. Tasu eest teenuste osutamisena käsitatakse järgmist:

[…]

b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui majandustegevuse eesmärgil.

[…]".

6 Kuuenda direktiivi artikli 11A osa lõike 1 punkt a sätestab:

„A. Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetamata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused".

7 Direktiivi artikli 17 lõige 2 selle direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis sätestab:

„Kui kaupa ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingutega seoses, on maksukohustuslasel õigus tasumisele kuuluvast käibemaksust maha arvata:

a) käibemaks, mis tuleb tasuda või on tasutud riigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või tarnib teine maksukohustuslane;

b) riigi territooriumile imporditud kaubalt tasumisele kuuluv või tasutud käibemaks;

c) artikli 5 lõike 7 punkti a, artikli 6 lõike 3 ja artikli 28a lõike 6 kohaselt tasumisele kuuluv käibemaks."

8 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) artiklid 14, 16, 24, 26, 73, 74 ja 168 kordavad sisuliselt kuuenda direktiivi artikli 5 ja 6, artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja artikli 17 lõike 2, direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis, sõnastust.

Siseriiklik õigus

9 Euroopa Kohtule antud toimikust nähtub, et asjaomased siseriiklikud õigusnormid on 1994. aasta käibemaksuseaduse (Value Added Tax Act 1994) artiklid 2, 5, 19, 24, 25, ja 26 ning selle seaduse 4. lisa paragrahvid 1–5 ja 6. lisa paragrahv 6. Nimetatud sätted kordavad kuuenda direktiivi analoogseid artikleid.

Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-53/09

10 LMUK haldab püsikliendiprogrammi. Selles programmis osaledes saavad kliendid punkte, mida nad võivad vahetada kaupade või teenustena pakutavate boonuskaupade vastu, kui nad ostavad selles programmis osalevate teatud jaemüüjate käest märkimisväärse hulga kaupu või teenuseid. Selles programmis tegutseb neli osalist, nimelt sponsorid ehk antud juhul jaemüüjad, kes innustavad kliente ostma rohkem nende kaupu, kliendid, asjaomase programmi haldaja – antud juhul LMUK – ja klientidele boonuspunktide eest boonuskaupade tarnijad.

11 Sponsorid annavad klientidele iga ostu eest boonuspunkte sõltuvalt kulutatud summast. Kui klient on kogunud piisaval arvul boonuspunkte, võib ta nende vastu saada boonuskaupu kas tasuta või alandatud hinnaga. Boonuskaupu soetavad tarnijad.

12 Selles programmis osaledes kannavad sponsorid LMUK-le iga väljastatud punkti eest üle kindla summa. Nad tasuvad ka aastamaksu kõnealuse programmi turustamise, arendamise ja reklaamimise eest. Tarnijad saavad iga boonuskauba vastu vahetatud punkti eest LMUK-lt kindla summa, mida nimetatakse „teenustasuks".

13 Tarnijad esitavad teenustasu kohta LMUK-le arve, milles sisaldub sellelt tasumisele kuuluv käibemaks. Kui LMUK selle sisendkäibemaksu mahaarvamist taotles, otsustas

Commissioners, et kõnealune maks on maks, mis kuulub tasumisele teenustasult, mis kujutab endast tarnija poolt tehtud selliste soorituste eest makstud tasu, mis tehti mitte LMUK-le, vaid klientidele, kuigi nende eest tasus täies ulatuses või osaliselt LMUK. Commissioners leidis ka, et kõnealune teenustasu on kolmanda isiku poolt makstud tasu klientidele boonuskaupade tarnimise eest ja et seega ei ole LMUK-l õigust sellelt teenustasult makstud sisendkäibemaksu maha arvata.

14 LMUK esitas selle otsuse peale kaebuse VAT and Duties Tribunalile. See kohus leidis, et tarnijate poolt klientidele boonuspunktide eest kaupade tarnimist tuleb pidada LMUK-le osutatud teenuseks.

15 Commissioners esitas selle otsuse peale kaebuse High Court of Justice'ile (England & Wales). Nimetatud kohus tühistas VAT and Duties Tribunali otsuse ja asus seisukohale, et boonuskaupu tarnivad klientidele tarnijad ja et kõnealune teenustasu on kolmanda isiku, antud juhul LMUK poolt selle tarne eest makstud tasu. Commissioners esitas High Court of Justice'is (England & Wales) „teise võimalusena" argumendi, mis puudutab kaupade kujul antavaid boonuseid ja mille kohaselt juhul, kui tarnijad tarnivad selliseid boonuskaupu LMUK-le, on LMUK nende samade kaupade edasitarnimisel klientidele käibemaksukohustuslane vastavalt nõukogu kuuenda käibemaksudirektiivi artikli 5 lõikele 6. High Court of Justice (England & Wales) nõustus Commissionersi poolt teise võimalusena esitatud argumendiga.

16 LMUK esitas kaebuse Court of Appeal'ile (England & Wales), kes tühistas High Court of Justice'i (England & Wales) otsuse. Court of Appeal (England & Wales) leidis, et

LMUK maksis tarnijatele teenustasu viimaste poolt talle osutatud teenuste eest. Järelikult on LMUK-l õigus sellelt teenustasult makstud käibemaks maha arvata.

17 Commissionersi edasikaebust arutades leidis House of Lords, et asjas otsuse tegemiseks on vaja Euroopa Kohtu otsust direktiivi 2006/112, varem kuues direktiiv, tõlgendamise kohta.

18 Neil asjaoludel otsustas House of Lords menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„Olukorras, kus maksukohustuslane („programmihaldur") teostab majandustegevust, mille käigus ta haldab mitmeosalist püsikliendiprogrammi („programm"), mille kohaselt programmihaldur sõlmib järgmisi erinevaid kokkuleppeid:

a) kokkulepped erinevate ettevõtjatega („sponsorid"), mille alusel sponsorid väljastavad „punkte" klientidele […], kes ostavad sponsoritelt kaupu ja teenuseid, ning sponsorid teevad makseid programmihaldurile;

b) kokkulepped [klientidega], mis näevad ette, et kui viimased ostavad sponsoritelt kaupu ja/või teenuseid, saavad nad punkte, mida nad võivad vahetada kaupade ja/või teenuste vastu; ning

c) kokkulepped erinevate ettevõtjatega („tarnijad"), mille alusel tarnijad kohustuvad muu hulgas pakkuma kaupu ja/või osutama teenuseid [klientidele] väiksema hinnaga, kui tuleks muidu maksta, või tasuta, kui [klient] lunastab oma punkte, ning

programmikorraldaja maksab tarnijatele „teenustasu", mis on arvutatud vastavalt asjakohase perioodi jooksul selle tarnija juures lunastatud punktide arvule.

1. Kuidas tuleb tõlgendada […] direktiivi 2006/112 artikleid 14, 24 ja 73 (varem [kuuenda direktiivi] artiklid 5 ja 6 ning artikli 11 A osa lõike 1 punkt a), kui programmihaldur teeb makseid tarnijatele?

2. Kas neid sätteid tuleb tõlgendada eeskätt nii, et sellised programmihalduri poolt tarnijatele tehtud maksed on:

   a) üksnes vastutasu tarnijate poolt programmihaldurile teenuste osutamise eest või

   b) üksnes vastutasu tarnijate poolt [klientidele] kaupade pakkumise ja/või teenuste osutamise eest või

   c) vastutasu osaliselt tarnijate poolt programmihaldurile teenuste osutamise eest ja osaliselt tarnijate poolt [klientidele] kaupade pakkumise ja/või teenuste osutamise eest?

3. Kui vastus küsimusele 2 on vastusevariant c, mis tähendab, et teenustasu on vastutasu tarnijate kahe soorituse eest – üks programmihaldurile ja teine [klientidele] –, siis millised on ühenduse õiguses sätestatud kriteeriumid, mille alusel saab

kindlaks määrata, kuidas teenustasu peaks proportsionaalselt selliste soorituste vahel jaotuma?"

Kohtuasi C-55/09

19 Baxi on osa kontsernist, mis toodab katlaid ja muid sarnaseid küttetooteid. Kontserni kuuluvad ettevõtjad lõid püsikliendiprogrammi – mis antud juhul hõlmab katlapaigaldajaid –, mille eesmärk on motiveerida kliente nende ettevõtjate tooteid ostma. Käesoleva otsuse punkti 10 tähenduses tegutseb Baxi selles programmis sponsorina.

20 Selles programmis osalevad kliendid saavad punkte, mida nad võivad vahetada kaupadest või teenustest koosnevate boonuskaupade vastu, kui nad ostavad Baxi tooteid. Samas tuleb märkida, et eelotsusetaotlusest nähtub, et põhikohtuasi käsitleb üksnes kaupadest koosnevaid boonuskaupu.

21 Baxi tellis kõnealuse püsikliendiprogrammi korraldamise @1 Ltd-lt (edaspidi „@1"). Selle programmi üldtingimuste kohaselt on kliendid lepingulises suhtes Baxiga.

22 Kõnesoleva püsikliendiprogrammi haldamine @1 poolt hõlmab eeskätt programmi turustamist klientidele kataloogide ja interneti vahendusel, liitumistaotluste töötlemist, kliendikontode haldamist, boonuskaupade valimist, ostmist ja tarnimist ning klientide abistamist telefoni teel.

23 Seega on selle programmi ja kohtuasjas C-53/09 arutusel oleva programmi vahel oluline erinevus, mis tuleneb asjaolust, et @1 valib ja ostab boonuskaupu ning tarnib neid klientidele. Nimetatud äriühing tegutseb niisiis üheaegselt püsikliendiprogrammi haldurina ja tarnijana. Boonuskaupu tarnitakse üksnes boonuspunktide vastu. Boonuskaupa ei ole võimalik saada alandatud hinnaga kaubana. Baxi maksab @1-le boonuskaupade jaemüügihinna ja konkreetsete teenuste eest teatud tasu.

24 Baxi taotles @1-le makstud summadelt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust. Commissioners leidis, et kaupade jaemüügihind, mille Baxi @1-le maksis, koosneb kahest osast. Ühe osa sellest summast moodustab @1 poolt Baxile osutatud teenuste eest maksmisele kuuluv tasu, millelt on viimasel õigus maha arvata @1 poolt esitatud arves sisalduv käibemaks. Teise osa sellest summast moodustab kolmandatelt isikutelt saadud tasu @1 poolt klientidele kaupade tarnimise eest, millelt Baxil ei ole õigust käibemaksu maha arvata.

25 Baxi esitas selle otsuse peale kaebuse VAT and Duties Tribunalile. See kohus jättis Baxi kaebuse rahuldamata, leides, et @1 tarnis boonuskaupu Baxile, kes tarnis need tasuta edasi klientidele. Seega võib Baxi saadud kaupade tarnimiselt tasutud sisendkäibemaksu maha arvata, kuid on kohustatud arvestama käibemaksu kõnealuste kaupade edasitarnimiselt klientidele.

26 Baxi esitas selle otsuse peale kaebuse High Court of Justice'ile (England & Wales), kes leidis, et @1 tarnis boonuskaupu klientidele, mitte Baxile, kuid et samas osutas @1 Baxile teenuseid, sealhulgas tarnis klientidele kaupu. Baxi poolt makstud hind kujutab endast tasu selle teenuse eest ja seega on tal õigus käsitada kogu @1 poolt esitatud arvetes sisalduvat käibemaksu sisendkäibemaksuna.

27 Commissioners esitas kaebuse Court of Appealile (England & Wales), kes leidis, et Baxil on õigus tema poolt @1-le makstud summadelt käibemaks tervikuna tagasi saada. Nimetatud kohus leidis, et Baxi poolt @1-le tehtud makse tervikuna on tasu teenuse eest, mida viimane talle osutas ja mis seisnes osaliselt kaupade tarnimises klientidele, seega edendades Baxi majandustegevust ja tekitades klientides lojaalsust ning ühtlasi vabastades Baxi talle püsikliendiprogrammist tulenevatest kohustustest klientide ees.

28 Commissionersi kaebust arutades leidis House of Lords, et asjas otsuse tegemiseks on vaja Euroopa Kohtu otsust direktiivi 2006/112, varem kuues direktiiv, tõlgendamise kohta.

29 Neil asjaoludel otsustas House of Lords menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„Kui

a) maksukohustuslasel on majandustegevuse edendamise programm, mida korraldab reklaami- ja turundusäriühing ja mille alusel antakse maksukohustuslase klientidele „punkte” selle eest, et kliendid ostavad maksukohustuslaselt kaupu;

b) kliendid saavad nende punktide eest reklaami- ja turundusäriühingult tasuta boonuskaupu;

c) maksukohustuslane on nimetatud teise äriühinguga kokku leppinud, et ta maksab kinni punktide alusel antavate kaupade soovitusliku jaemüügihinna.

1. Kuidas tuleb käibemaksudirektiivi 2006/112 artikleid 14, 24, 73 ja 168 (enne kuuenda direktiivi artiklid 5 ja 6, artikli 11 A osa lõike 1 punkt a ja artikli 17 lõige 2) tõlgendada maksukohustuslase poolt sellele teisele äriühingule tehtavate maksete suhtes?

2. Täpsemalt, kas neid sätteid tuleb tõlgendada nii, et maksukohustuslase maksed kõnealusele teisele äriühingule on:

   a) üksnes tasu kõnealuse teise äriühingu poolt maksukohustuslasele teenuste osutamise eest;

   b) üksnes kolmanda isiku makstav tasu kõnealuse teise äriühingu poolt klientidele kaupade tarnimise eest;

   c) tasu osaliselt kõnealuse teise äriühingu poolt maksukohustuslasele teenuste osutamise eest ja osaliselt kõnealuse teise äriühingu poolt klientidele kaupade tarnimise eest; või

   d) tasu kõnealuse teise äriühingu poolt nii reklaami- ja turundusteenuste osutamise kui ka boonuskaupade tarnimise eest maksukohustuslasele?

3. Kui vastus teisele küsimusele on selline, et niisugused maksed on tasu osaliselt kõnealuse teise äriühingu poolt maksukohustuslasele teenuste osutamise eest ja osaliselt maksukohustuslase kui kolmanda isiku tasu kõnealusele teisele äriühingule selle eest, et nimetatud äriühing tarnis klientidele kaupu, siis millised on ühenduse õiguses sätestatud kriteeriumid selle kindlaksmääramiseks, kuidas jaotada niisugune makse teenuste osutamise ja kaupade tarnimise vahel?"

30 Euroopa Kohtu presidendi 11. märtsi 2009. aasta määrusega liideti kohtuasjad C-53/09 ja C-55/09 kirjalikuks ja suuliseks menetluseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Sissejuhatavad märkused

31 Kuna siseriiklik kohus viitab eelotsusetaotlustes nii kuuendale direktiivile kui ka direktiivile 2006/112, siis tuleb märkida, et viimati nimetatud direktiiv võeti vastu 28. novembril 2006 ja et selle jõustumiskuupäev, ehk 1. jaanuar 2007, on hilisem põhikohtuasja asjaolude toimumise ajast. Seega tuleb esitatud küsimustele vastamisel lähtuda üksnes kuuendast direktiivist.

32 Samuti tuleb kohtuasjaga C-53/09 seoses märkida, et ei eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimustes ega Euroopa Kohtu menetluses ei käsitletud sponsorite ja püsikliendiprogrammi halduri ehk LMUK vahelisi suhteid. Seega piirdub Euroopa Kohus siseriikliku kohtu poolt esitatud küsimuste analüüsimisega.

Eelotsuse küsimused

33 Eelotsuse küsimustega, mida tuleb analüüsida koos, soovib siseriiklik kohus siuliselt teada, kas sellises püsikliendiprogrammis, nagu on arutusel põhikohtuasjas,

– tuleb kõnealuse programmihalduri poolt sellistele tarnijatele tehtud makseid, kes tarnivad boonuskinke klientidele, pidada kohtuasjas C-53/09 kolmandalt isikult saadud tasuks klientidele kaupade tarnimise eest, ja/või asjakohasel juhul nimetatud tarnijate poolt kõnealustele klientidele osutatud teenuste eest, ja/või tasuks tarnijate poolt programmihaldurile osutatud teenuste eest; ning

– tuleb sponsori poolt sellisele programmihaldurile tehtud makseid, kes tarnib klientidele boonuskaupu, pidada kohtuasjas C-55/09 kolmandalt isikult saadud tasuks programmihalduri poolt kõnealustele klientidele kaupade tarnimise eest ja/või tasuks programmihalduri poolt sponsorile osutatud teenuste eest.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

34 Kohtuasjas C-53/09 väidab LMUK, et tema poolt tarnijatele tehtud maksed kujutavad endast tasu teenuste eest, mida tarnijad talle osutasid. Need teenused koosnesid erinevatest lepingulistest sooritustest, kaasa arvatud tarnijate kohustus tarnida klientidele kaupu või osutada neile teenuseid alandatud hindadega või tasuta.

35 Kohtuasjas C-55/09 väidab Baxi, et tema poolt @1-le tehtud maksed on tasu teenuste eest, mida viimane talle osutas. Need teenused hõlmasid erinevaid reklaamiteenuseid, sealhulgas klientidele boonuskaupade tarnimist ja Baxi kliente puudutava teabe andmist.

36 Suurbritannia ja Kreeka valitsuse ning komisjoni arvates tuleb kohtuasjas C-53/09 LMUK poolt tarnijatele tehtud makseid pidada kolmandalt isikult ehk LMUK-lt saadud tasuks tarnijate poolt klientidele tehtud kaubatarnete eest ja/või, sõltuvalt boonuskauba olemusest, tarnijate poolt klientidele osutatud teenuste eest.

37 Kohtuasjas C-55/09 leiavad nimetatud valitsused ja komisjon, et Baxi poolt @1-le tehtud makseid tuleb pidada kolmandalt isikult, ehk Baxilt, saadud tasuks @1 poolt klientidele tehtud kaubatarne eest. Kuid Suurbritannia valitsus ning komisjon möönavad, et osa Baxi poolt @1-le tehtud maksetest, nimelt erinevus Baxi poolt tasutud boonuskaupade jaemüügihinna ja @1 poolt boonuskaupade soetusmaksumuse vahel, on viimati nimetatud äriühingu tasu Baxi poolt osutatud teenuste eest.

Euroopa Kohtu vastus

38 Tuleb meenutada, et ühise käibemaksusüsteemi põhimõte on kohaldada kuni jaemüügietapi lõpuni kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi

(vt eelkõige 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona, EKL 2006, lk I-9373, punkt 21).

39 Tuleb ka meenutada, et ühtse käibemaksusüsteemi kohaldamise põhikriteerium on tegeliku majandusliku olukorra arvessevõtmine (vt esiteks, seoses tegevuskoha mõistega käibemaksustamisel, 20. veebruari 1997. aasta otsus kohtuasjas C-260/95: DFDS, EKL 1997, lk I-1005, punkt 23, ja 28. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-73/06: Planzer Luxembourg, EKL 2007, lk I-5655, punkt 43, ja teiseks, seoses kaupade soetaja määratlemisega, analoogia alusel 6. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-185/01: Auto Lease Holland, EKL 2003, lk I-1317, punktid 35 ja 36).

40 Neid kaalutlusi silmas pidades tuleb esitatud küsimustele vastamiseks esiteks kindlaks teha, milline on põhikohtuasjas arutusel olevates püsikliendiprogrammide raames tehtud tehingute olemus.

41 Eelotsusetaotlustest nähtub, et asjaomased püsikliendiprogrammid loodi selleks, et innustada kliente oma oste tegema teatud müüjate juures. Sellel eesmärgil pakub LMUK kohtuasjas C-53/09 ja @1 kohtuasjas C-55/09 nende programmide haldamisega seotud teatavaid teenuseid.

42 Tegelik majanduslik olukord on samas selline, et nimetatud programmide raames tarnivad boonuskaupu kaupade ja kohtuasjas C-53/09 ka teenuste näol klientidele tarnijad.

43 Selleks et tuvastada, kas niisugune tehing, mis kujutab endast boonuskaupade tarnimist, on tulumaksuga maksustatav, tuleb kindlaks teha see, kas kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses on see tehing kaubatarne või teenuse osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

44 Kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 kohaselt on kaubatarne materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.

45 Kõnealuse sätte sõnastusest selgub, et kauba tarnimine ei viita omandi üleminekule vastavalt kehtiva siseriikliku õigusega ettenähtud viisidele, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid ühe poole poolt, kes annab õiguse teisele poolele käsutada seda vara nii, nagu ta oleks tegelikult selle omanik (vt 8. veebruari 1990. aasta otsus kohtuasjas C-320/88: Shipping and Forwarding Enterprise Safe, EKL 1990, lk I-285, punkt 7, ja eespool viidatud kohtuotsus Auto Lease Holland, punkt 32).

46 Kuuenda direktiivi artikli 6 lõige 1 määratleb teenuste osutamist mis tahes tehinguna, mis ei ole kaubatarne.

47 Kohtuasjas C-53/09 esitatud eelotsusetaotlusest nähtub, et LMUK sõlmib tarnijatega lepingud, mille kohaselt maksab LMUK tarnijatele, juhul kui viimased tarnivad klientidele boonuskaupu, summa boonuspunktide kokkulepitud väärtuse ulatuses. Seega saab iga tarnija LMUK-ga sõlmitud lepingu kohaselt LMUK-lt tasu tingimusel, et ta tarnib klientidele boonuskaupu, mis võivad koosneda mitte üksnes materiaalsest

varast, vaid ka teenustest. Vaid sellisel viisil on tarnijatel võimalik saada punkte, mille alusel tekib LMUK-l maksmise kohutus.

48 Ka kohtuasjas C-55/09 esitatud eelotsusetaotlusest nähtub, et @1 soetab boonuskaupu ja et nende kaupade varu kuulub talle. Järelikult on @1-l õigus mitte üksnes boonuskaupu klientidele edasi anda nii, nagu ta oleks kaupade omanik, vaid ta on ka nende omanik. Eelotsusetaotlusest nähtub lisaks, et @1 tarnib klientidele boonuskaupu.

49 Tuleb ka märkida, et põhikohtuasjades tegid tarnijad klientidele kaubatarneid kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses ja kohtuasjas C-53/09 osutasid teenuseid selle direktiivi artikli 6 lõike 1 tähenduses.

50 Teiseks tuleb kindlaks teha, kas nimetatud tehingud tehti tasu eest.

51 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldab teenuste osutamine „tasu eest" kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses otsest seost osutatud teenuse ja selle eest saadud tasu vahel (vt eelkõige osutatud teenuste osas 8. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 102/86: Apple and Pear Development Council, EKL 1988, lk 1443, punkt 12).

52 Selleks et teha kindlaks, kas tehing tehti tasu eest, ja kui see on nii, kas selle tasu ja tarnitud kauba või osutatud teenuse vahel on seos, tuleb märkida, et klientide poolt kauba või teenuse eest sponsoritele tasutud summa kohtuasjas C-53/09 ja Baxile

makstud kauba hind kohtuasjas C-55/09 on ühesugune sõltumata sellest, kas need kliendid osalevad püsikliendiprogrammis või mitte.

53 Neil asjaoludel tuleb meenutada, et püsikliendiprogrammi osas, mille alusel kütuseettevõtja andis kütuse ostjatele kaupa viimaste poolt kogutud boonuspunktide vastu – sõltuvalt ostetud kütuse kogusest, mille eest ostjad olid tanklas tasunud jaemüügihinna – leidis Euroopa Kohus, et kütuseettevõtja ei või õiguspäraselt väita, et kütuse ostjate poolt tasutud hinnas sisaldus tegelikult osa boonuspunktide või punktide vastu vahetatud kaupade väärtusest, kuna kütuse ostjal tuli tasuda sama jaemüügihinda sõltumata sellest, kas ta boonuspunkte kogus või mitte (vt selle kohta 27. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-48/97: Kuwait Petroleum, EKL 1999, lk I-2323, punkt 31).

54 Euroopa Kohus märkis, et kütusemüük, mille tagajärjel saab klient boonuspunkte, ühelt poolt ja nende punktide vastu kaupade tarnimine, teiselt poolt, on kaks eraldiseisvat tehingut (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Kuwait Petroleum, punkt 28).

55 Eeltoodust tuleneb, et põhikohtuasjades on kaupade müük ja teenuste osutamine, mille tagajärjel saab klient boonuspunkte, ühelt poolt, ja boonuskaupade tarnimine punktide vastu, teiselt poolt, kaks eraldiseisvat tehingut.

56 Kuid – nagu märgib Ühendkuningriigi valitsus – kuues direktiiv ei nõua, et selleks, et kaubatarnet või teenuse osutamist saaks määratleda „tasu eest" tehtud tehinguna selle direktiivi artikli 2 punkti 1 tähenduses, peab tasu nimetatud kaubatarne või

teenuse osutamise eest olema saadud otse selle saajalt. Direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a näeb ette, et tasu võidakse saada kolmandalt isikult.

57 Selles küsimuses nähtub kohtuasjas C-53/09 esitatud eelotsusetaotlusest, et iga kord, kui klient vahetab punkte boonuskaupade vastu, tekib LMUK-l kohustus teha tarnijale makse. See makse arvutatakse, liites kokku teenustasud, mis kujutavad endast kindlaksmääratud summat iga punkti kohta, mis on vahetatud boonuskauba vastu selle kauba hinna osa või terviku ulatuses. Neil asjaoludel tuleb – nagu väidab ka Ühendkuningriigi valitsus – märkida, et see makse vastab boonuskaupade tarnimise eest saadud tasule.

58 Kohtuasjas C-55/09 nähtub eelotsusetaotlusest ka see, et @1 poolt Baxile esitatud boonuskaupade arvetel sisaldub müügihind, millele on liidetud tellimuse kättetoimetamise kohas, kus omandiõigus üle läheb ja punktid kaupade või teenuste vastu vahetatakse, kohaldatav veoteenuse hind. Niisiis, pärast @1 kasumi – mis on boonuskauba jaemüügihinna ja @1 poolt selle kauba soetamisel tasutud hinna vahe – maha arvamist kujutab Baxi poolt @1-le makstud summa endast tasu nende kaupade tarnimise eest.

59 Kohtuasjas C-55/09 väidab Baxi siiski, et makstud tasu ei ole tasu kauba tarnimise eest, vaid tasu sellise mitmest osast koosneva reklaamteenuse eest, mille puhul moodustab boonuskaupade klientidele tarnimine ühe osa osutatud teenustest.

60 Selles küsimuses tuleneb Euroopa Kohtu praktikast, et kui tehing koosneb mitmest erinevast osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjassepuutuva tehingu toimumisel esinevaid asjaolusid, selleks et kindlaks teha ühelt poolt, kas tegemist on kahe

või enama eraldiseisva sooritusega või ühe sooritusega, ning teiselt poolt, kui tegemist on ühe sooritusega, kas seda tuleb määratleda kaubatarne või teenuste osutamisena (vt selle kohta 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-111/05: Aktiebolaget NN, EKL 2007, lk I-2697, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

61 Kohtuasjas C-55/09 esitatud eelotsusetaotlusest nähtub, et Baxi poolt @1-le tehtud maksed vastavad boonuskaupade jaemüügihinnale, millele on liidetud kaupade pakendamise ja vedamise tasu, ning et seega saab @1 kasu, mis koosneb boonuskaupade jaemüügihinna ja viimase poolt nende soetamisel tasutud hinna vahest.

62 Seega – nagu möönavad ka Ühendkuningriigi valitsus ja komisjon – võib põhikohtuasjas C-55/09 makstud summa jagada kaheks osaks ja kumbki neist osadest vastab ühele eraldiseisvale sooritusele.

63 Järelikult kujutab soetushinna summa endast tasu klientidele boonuskaupade tarnimise eest, samas kui Baxi poolt tasutud jaemüügihinna ja @1 poolt boonuskaupade soetamisel makstud hinna vahe, ehk kasum, on tasu @1 poolt Baxile osutatud teenuste eest.

64 Seevastu kohtuasjas C-53/09 kinnitas LMUK oma kirjalikes ja suulistes märkustes, et tema poolt tarnijatele tehtud maksed ei ole tasu kahe või enama eraldiseisva soorituse eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas see on nii.

65 Eespool esitatud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele vastata, et sellise püsikliendiprogrammi puhul, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb kuuenda direktiivi artikleid 5 ja 6, artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, artikli 17 lõiget 2 direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis tõlgendada nii, et:

– kõnealuse programmi halduri poolt tehtud makseid sellistele tarnijatele, kes tarnivad boonuskinke klientidele, tuleb kohtuasjas C-53/09 pidada kolmandalt isikult saadud tasuks klientidele kaupade tarnimise eest, või asjakohasel juhul klientidele osutatud teenuste eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas nimetatud maksed sisaldavad tasu ühele eraldiseisvale sooritusele vastava teenuse eest, ja

– sponsori poolt tehtud makseid sellise arutusel oleva programmi haldurile, kes tarnib klientidele boonuskaupu, tuleb kohtuasjas C-55/09 pidada osaliselt kolmandalt isikult saadud tasuks programmihalduri poolt klientidele kaupade tarnimise eest ja osaliselt tasuks programmihalduri poolt sponsorile osutatud teenuste eest.

Kohtukulud

66 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Sellise püsikliendiprogrammi puhul, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, muudetud nõukogu 10. aprilli 1995. aasta direktiiviga 95/7/EÜ, artikleid 5 ja 6, artikli 11 A osa lõike 1 punkti a, artikli 17 lõiget 2 direktiivi artikli 28f punktist 1 tulenevas redaktsioonis tõlgendada nii, et:

– **kõnealuse programmi halduri poolt tehtud makseid sellistele tarnijatele, kes tarnivad boonuskinke klientidele, tuleb kohtuasjas C-53/09 pidada kolmandalt isikult saadud tasuks klientidele kaupade tarnimise eest, või asjakohasel juhul klientidele osutatud teenuste eest. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kontrollida, kas nimetatud maksed sisaldavad tasu ühele eraldiseisvale sooritusele vastava teenuse eest, ja**

– **sponsori poolt tehtud makseid sellise arutusel oleva programmi haldurile, kes tarnib klientidele boonuskaupu, tuleb kohtuasjas C-55/09 pidada osaliselt kolmandalt isikult saadud tasuks programmihalduri poolt klientidele kaupade tarnimise eest ja osaliselt tasuks programmihalduri poolt sponsorile osutatud teenuste eest.**

Allkirjad