TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2010. gada 7. oktobrī *

Apvienotās lietas C-53/09 un C-55/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *House of Lords* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar 2008. gada 15. decembra lēmumiem, kas Tiesā reģistrēti attiecīgi 2009. gada 6. un 9. februārī, tiesvedībās

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

pret

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

Baxi Group Ltd (C-55/09).

* Tiesvedības valoda — vācu.

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] un P. Linda [*P. Lindh*],

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2010. gada 21. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Loyalty Management UK Ltd* vārdā — G. Sinfīlds [*G. Sinfield*], *solicitor*, un D. Milns [*D. Milne*], *QC*,

— *Baxi Group Ltd* vārdā — B. Kūpers [*B. Cooper*], *solicitor*, un D. Skorijs [*D. Scorey*], *barrister*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — L. Sīboruts [*L. Seeboruth*] un S. Hetavejs [*S. Hathaway*], pārstāvji, kuriem palīdz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,

— Grieķijas valdības vārdā — K. Georgiadis [*K. Georgiadis*] un I. Bakopuls [*I. Bakopoulos*], kā arī M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — M. Afonso [*M. Afonso*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 5. un 6. pantu, 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktu, kā arī 17. panta 2. punktu redakcijā, kas izriet no 28.g panta 1. punkta, Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvā 77/388/EEK, Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), kura grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa direktīvu 95/7/EK (OV L 102, 18. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva").

2 Šie lūgumi ir iesniegti divu *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (turpmāk tekstā — "*Commissioners*") tiesvedību ietvaros pret *Loyalty Management UK Ltd* (turpmāk tekstā — "*LMUK*") (lieta C-53/09) un pret *Baxi Group Ltd* (turpmāk tekstā — "*Baxi*") (lieta C-55/09) jautājumā par to, kā pievienotās vērtības nodokļa

(turpmāk tekstā — "PVN) jomā kvalificējama atlīdzība par maksājumiem, respektīvi, par maksājumiem, kurus lojalitātes programmas pārvaldītājs veic piegādātājiem, kuri klientiem piegādā uzticības dāvanas, un uzņēmējs veic lojalitātes programmas pārvaldniekam, kurš piegādā šādas dāvanas.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN jāmaksā par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

4 Atbilstoši šīs direktīvas 5. pantam:

"1. Preču piegāde nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

[..]

6. Ja nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām vajadzībām lieto preces, kas veido tā uzņēmējdarbībā ieguldīto līdzekļu daļu, vai arī šīs preces nodod bez maksas, vai, plašākā nozīmē, ja tās izmanto citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām, tad tādā gadījumā, ja [PVN] attiecīgajām precēm vai to sastāvdaļām bijis pilnīgi vai daļēji atskaitāms, šādu lietojumu uzlūko par piegādēm par atlīdzību. Savukārt šādi neuzlūko to, ka šīs preces izmanto, lai dotu paraugus vai mazas vērtības dāvanas nodokļa maksātāja uzņēmējdarbības vajadzībām.""

5 Minētās direktīvas 6. pantā ir noteikts:

"1. "Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

[..]

2. Turpmāk minēto uzskata par pakalpojumu sniegšanu par samaksu:

[..]

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.

[..]"

6 Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts:

"A. Valsts teritorijā.

1. Summa, kurai uzliek nodokli, [nodokļa bāze] ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām."

7 Atbilstoši šīs direktīvas 17. panta 2. punktam redakcijā, kas izriet no minētās direktīvas 28.g panta 1. punkta:

"Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

c) [PVN], kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam, [..] 6. panta 3. punktam [un 28.a panta 6. punktam]."

8 Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 14., 16., 24., 26., 73., 74. un 168. pantā būtībā ir atkārtots Sestās direktīvas 5. un 6. panta, 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkta, kā arī 17. panta 2. punkta, kurš ir izteikts no 28.g panta 1. punkta izrietošā redakcijā, teksts.

Valsts tiesības

9 No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka atbilstošās valsts tiesību normas ir 1994. gada likuma par PVN (*Value Added Tax Act 1994*) 2., 5., 19., 24., 25. un 26. pants, kā arī šī likuma 4. pielikuma 1.–5. punkts un 6. pielikuma 6. punkts. Šajos noteikumos ir pārņemti analogie Sestās direktīvas panti.

Pamata lietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-53/09

10 *LMUK* pārvalda lojalitātes programmu. Šīs programmas ietvaros klienti saņem punktus, kurus tie var apmainīt pret uzticības dāvanām, ko veido preces vai pakalpojumi, kad tie pērk lielu daudzumu preču vai pakalpojumu no mazumtirgotājiem, kuri piedalās šajā programmā. Šajā programmā ir četri dalībnieki, proti, klienti, sponsori, kas šajā gadījumā ir mazumtirgotāji, kuri cenšas veicināt klientu iepirkšanos pie viņiem, attiecīgās programmas pārvaldītājs, šajā gadījumā — *LMUK*, un piegādātāji, šajā gadījumā — sabiedrības, kuras piegādā klientu uzticības dāvanas apmaiņā pret punktiem.

11 Sponsori klientiem piešķir punktus par katru pirkumu atkarībā no iztērētās summas. Kad klients ir savācis pietiekamu punktu skaitu, tas apmaiņā pret šiem punktiem var saņemt uzticības dāvanu vai nu bez maksas, vai par pazeminātu cenu. Uzticības dāvanas izsniedz piegādātāji.

12 Šīs sistēmas ietvaros sponsori par katru izsniegto punktu izmaksā *LMUK* konkrētu naudas summu. Viņi maksā arī ikgadējo maksājumu par šīs programmas tirdzniecību, attīstību un veicināšanu. Piegādātāji par katru apmainīto punktu no *LMUK* saņem fiksētu naudas summu, kas tiek dēvēta par "pakalpojuma komisijas maksu".

13 Piegādātāji izsniedz *LMUK* rēķinu, tajā ietverot PVN par minēto komisijas maksu. Kad *LMUK* vēlējās šo PVN atskaitīt priekšnodoklī, *Commissioners* nolēma, ka

samaksātais nodoklis ir nodoklis par komisijas maksu, kas ir atlīdzības maksājums par piegādātāju veiktajām darbībām klientu, nevis *LMUK* labā, lai gan maksājumus par šīm darbībām kopumā vai daļēji veic *LMUK*. *Commissioners* tādējādi uzskatīja, ka komisijas maksa ir atlīdzība, ko maksā trešā persona apmaiņā pret uzticības dāvanu piegādi klientiem, un ka tādējādi *LMUK* nebija tiesību atskaitīt par šo komisijas maksu samaksāto priekšnodokli.

14 *LMUK* pārsūdzēja šo lēmumu *VAT and Duties Tribunal* [PVN un nodokļu tiesā]. Šī tiesa uzskatīja, ka preču izsniegšana klientiem, ko veic piegādātāji apmaiņā pret punktiem, ir jāuzskata par pakalpojumu sniegšanu *LMUK*.

15 *Commissioners* pārsūdzēja šo spriedumu *High Court of Justice (England & Wales)*. Šī tiesa, grozot *VAT and Duties Tribunal* spriedumu, nosprieda, ka piegādātāji klientiem izsniedz uzticības dāvanas un ka minētā komisijas maksa ir trešās personas, šajā gadījumā — *LMUK*, samaksātā atlīdzība apmaiņā pret konkrēto [preces] piegādi. *Commissioners* norādīja *High Court of Justice (England & Wales)* arī "pakārtotu argumentu" par gadījumu, ja atlīdzība tiktu izmaksāta precēs un ja piegādātāji piegādātu šādas preces *LMUK*, no kā izrietētu, ka *LMUK* bija jāsamaksā nodoklis par vēlāku eventuālu šo pašu preču piegādi klientiem saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 6. punktu. *High Court of Justice (England & Wales)* attiecībā uz šo pakārtoto argumentu nosprieda par labu *Commissioners*.

16 *LMUK* vērsās *Court of Appeal (England & Wales)*, un tā grozīja *High Court of Justice (England & Wales)* spriedumu. *Court of Appeal (England & Wales)* uzskatīja, ka *LMUK* komisijas maksu piegādātājiem maksā kā atlīdzību par viņu sniegtajiem

pakalpojumiem *LMUK*. Līdz ar to *LMUK* bija atļauts atskaitīt PVN, kurš ir jāmaksā par šo komisijas maksu.

17 Saņēmusi *Commissioners* kasācijas sūdzību, *House of Lords* [Lordu palāta] nosprieda, ka, lai varētu taisīt spriedumu par tai iesniegto strīdu, ir jālūdz Tiesas nolēmums par Direktīvas 2006/112, kas agrāk bija Sestā direktīva, interpretāciju.

18 Šajos apstākļos *House of Lords* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"Apstākļos, kad nodokļa maksātājs (turpmāk tekstā — "veicinātājs") veic uzņēmējdarbību, pārvaldot vairāku dalībnieku lojalitātes programmu [..], saskaņā ar kuru veicinātājs noslēdz dažādus šādus līgumus:

a) līgumus ar dažādām sabiedrībām, kuras sauc par "sponsorēm", saskaņā ar kuriem sponsores piešķir "punktus" sponsoru klientiem [..], par kuriem tie iegādājas preces vai pakalpojumus, un sponsores veic maksājumus veicinātājam;

b) līgumus ar [klientiem], kuros ir paredzēts, ka punktu uzkrājēji, kad tie iegādājas preces un/vai pakalpojumus no sponsorēm, saņem punktus, kurus tie var apmainīt pret precēm un/vai pakalpojumiem, un

c) līgumus ar dažādām sabiedrībām (sauktas par "piegādātājām"), saskaņā ar kuriem piegādātājas piekrīt tostarp piegādāt preces un/vai pakalpojumus [klientiem] par cenu, kas ir zemāka par to, kas citādi būtu jāmaksā, vai bez maksas, ja [klients] apmaina punktus un savukārt veicinātājs samaksā "komisijas maksu par

pakalpojumu", kura tiek aprēķināta atbilstoši pie piegādātājām apmainīto punktu skaitam attiecīgajā laikposmā,

1) kā ir jāinterpretē [..] Direktīvas 2006/112 [..] 14., 24. un 73. pants (agrāk — [Sestās direktīvas] 5. un 6. pants un 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts), ja veicinātājs veic maksājumus piegādātājām?

2) Konkrētāk, vai šie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka šāda veida veicinātāja maksājumi piegādātājām ir uzskatāmi:

   a) tikai par atlīdzību par piegādātājas pakalpojumu piegādi veicinātājam, vai

   b) tikai par atlīdzību par piegādātājas veiktu preču un/vai pakalpojumu piegādi [klientiem], vai

   c) par atlīdzību daļēji par piegādātājas veikto pakalpojumu piegādi veicinātājam un daļēji par piegādātājas veikto preču un/vai pakalpojumu piegādi [klientiem]?

3) Ja atbilde uz 2) jautājumu ir c) punkta atbilde — tādējādi, ka pakalpojuma maksa ir atlīdzība par divām piegādātājas piegādēm, vienu veicinātājam un otru — punktu

uzkrājējam, — kādi ir Kopienu tiesībās noteiktie kritēriji, lai noteiktu, kā tāda maksa kā pakalpojuma maksa ir sadalāma starp šīm divām piegādēm?"

Lieta C-55/09

19 *Baxi* pieder sabiedrību grupai, kas ražo boilerus un citus līdzīgus apsildes produktus. Šī sabiedrību grupa ir ieviesusi klientu, šajā gadījumā — boileru uzstādītāju, lojalitātes programmu, kas ir paredzēta, lai tos iedrošinātu iegādāties šīs preces. Atbilstoši šī sprieduma 10. punktā noteiktajam *Baxi* darbojas kā sponsore šajā programmā.

20 Klienti, kas piedalās šajā programmā, pērkot *Baxi* preces, saņem punktus, kurus tie var apmainīt pret uzticības dāvanām — precēm vai pakalpojumiem. Tomēr jānorāda, ka no nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka pamata lieta attiecas tikai uz uzticības dāvanām preču formā.

21 *Baxi* minētās lojalitātes programmas pārvaldīšanu ir nodevusi uzņēmumam *@1 Ltd* (turpmāk tekstā — "*@1*"). Atbilstoši šīs programmas vispārējiem nosacījumiem klientiem ir līgumsaistības ar *Baxi*.

22 Minētās lojalitātes programmas pārvaldīšana, ko veic *@1*, tostarp ietver tās veikto pārdošanu klientiem ar kataloga un interneta starpniecību, reģistrācijas pieteikumu apstrādi, klientu rēķinu pārvaldīšanu, uzticības dāvanu izvēli, pirkšanu un piegādi, kā arī atbalstu klientiem pa telefonu.

23 Būtiska atšķirība starp šo programmu un programmu lietā C-53/09 ir tāda, ka *@1* izvēlas un iepērk uzticības dāvanas un tās piegādā klientiem. Līdz ar to šī sabiedrība darbojas vienlaikus gan kā lojalitātes programmas pārvaldītāja, gan kā piegādātāja. Uzticības dāvanas tiek piegādātas tikai apmaiņā pret punktiem. Nav iespējams saņemt uzticības dāvanu, iegādājoties preci par pazeminātu cenu. *Baxi* maksā *@1* mazumtirdzniecības pārdošanas cenu par uzticības dāvanām, kā arī konkrētu maksu par īpašiem pakalpojumiem.

24 *Baxi* lūdza atļauju atskaitīt PVN par tās *@1* maksātajām summām. *Commissioners* uzskatīja, ka mazumtirdzniecības pārdošanas cenas summa par precēm, ko *Baxi* maksā *@1*, sastāv no divām daļām. Viena daļa no minētās summas ir atlīdzība par *@1* sniegtajiem pakalpojumiem *Baxi*, par kuru tai ir tiesības atskaitīt *@1* rēķinā norādīto PVN. Otru daļu veido atlīdzība par *@1* veikto preču piegādi klientiem, ko tā saņem no trešajām personām, par kuru *Baxi* nevar atskaitīt šo nodokli.

25 *Baxi* pārsūdzēja šo lēmumu *VAT and Duties Tribunal*. Šī tiesa noraidīja *Baxi* prasību, nospriežot, ka *@1* piegādā uzticības dāvanas *Baxi*, kas vēlāk tās piegādā klientiem bez atlīdzības. Līdz ar to *Baxi* var atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokli par tās saņemto preču piegādi, bet tai ir pienākums deklarēt vēlāk samaksāto PVN par vēlāku šo preču nodošanu klientiem.

26 *Baxi* pārsūdzēja šo spriedumu *High Court of Justice (England & Wales)*, un tā nosprieda, ka *@1* piegādā uzticības dāvanas klientiem, nevis *Baxi*, taču *@1* arī sniedz pakalpojumus *Baxi*, tostarp preču piegādi klientiem. *Baxi* samaksātā cena ir atlīdzība par šī pakalpojuma sniegšanu un līdz ar to tai ir tiesības uzskatīt visu *@1* rēķinā norādīto PVN par priekšnodokli.

27 *Commissioners* vērsās *Court of Appeal* [Apelācijas tiesā] *(England & Wales)*, un tā nosprieda, ka *Baxi* ir tiesības atskaitīt PVN par visiem saviem maksājumiem *@1*. Tā uzskatīja, ka *Baxi* ir jāuzskata par samaksājušu pilnībā par *@1* sniegtajiem pakalpojumiem, kurus daļēji veido preču piegāde klientiem, līdz ar to reklamējot *Baxi*, radot uzticību klientiem un atbrīvojot to no pienākumiem pret lojalitātes programmas klientiem.

28 Saņēmusi *Commissioners* kasācijas sūdzību, *House of Lords* nosprieda, ka, lai varētu taisīt spriedumu par tai iesniegto strīdu, ir jālūdz Tiesas nolēmums par Direktīvas 2006/112, kas agrāk bija Sestā direktīva, interpretāciju.

29 Šajos apstākļos *House of Lords* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus jautājumus:

"Apstākļos, kad:

a) nodokļa maksātājs vada savas uzņēmējdarbības veicināšanas programmu, ko pārvalda reklāmas un mārketinga sabiedrība un saskaņā ar kuru nodokļa maksātāja klientiem tiek piešķirti "punkti" atkarībā no klientu veiktās preču iegādes no nodokļa maksātāja;

b) klienti apmaina punktus, iegūstot uzticības dāvanas no reklāmas un mārketinga sabiedrības bez maksas;

c) nodokļa maksātājs ir vienojies ar šo citu sabiedrību maksāt tai uzticības dāvanu mazumtirdzniecības pārdošanas cenu, —

1) kā ir jāinterpretē 14., 24., 73. un 168. pants [..] Direktīvā 2006/112 [..] (agrāk — 5. un 6. pants un 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts un 17. panta 2. punkts [tā redakcijā, kas izriet no 28.g panta 1. punkta] [Sestajā Direktīvā]) attiecībā uz nodokļa maksātāja maksājumiem citai sabiedrībai?

2) Konkrētāk, vai šie noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka šāda veida nodokļa maksātāja maksājumi citai sabiedrībai ir uzskatāmi:

a) tikai par atlīdzību par citas sabiedrības pakalpojumu piegādi nodokļa maksātājam,

b) tikai par trešās puses atlīdzību par citas sabiedrības veiktu preču piegādi klientiem,

c) par atlīdzību daļēji par citas sabiedrības veikto pakalpojumu sniegšanu nodokļa maksātājam un daļēji par citas sabiedrības veikto preču piegādi klientiem vai

d) par atlīdzību gan par citas sabiedrības sniegtajiem reklāmas un mārketinga pakalpojumiem, gan par uzticības dāvanu piegādi nodokļa maksātājam?

3) Ja atbilde uz 2) jautājumu ir tāda, ka šādi maksājumi ir jāuzskata daļēji par atlīdzību par citas sabiedrības veikto pakalpojumu sniegšanu nodokļa maksātājam un daļēji par nodokļa maksātāja atlīdzību citai sabiedrībai kā trešai personai attiecībā uz citas sabiedrības preču piegādi klientiem, kādi ir Kopienu tiesībās noteiktie kritēriji, lai noteiktu, kā maksājums ir sadalāms starp šīm divām darbībām?"

30 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2009. gada 11. marta rīkojumu lietas C-53/09 un C-55/09 rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī galīgā sprieduma taisīšanai tika apvienotas.

Ievada apsvērumi

31 Tā kā valsts tiesa savos nolēmumos par prejudiciālu jautājumu uzdošanu atsaucas gan uz Sesto direktīvu, gan uz Direktīvu 2006/112, jānorāda, ka šī pēdējā minētā direktīva tika pieņemta 2006. gada 28. novembrī un ka tās spēkā stāšanās diena, proti, 2007. gada 1. janvāris, ir pēc faktisko apstākļu rašanās dienas pamata lietā. Tādējādi uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, pamatojoties tikai uz Sesto direktīvu.

32 Tāpat attiecībā uz lietu C-53/09 ir jākonstatē, ka nedz iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi, nedz debates Tiesā nebija par attiecībām starp sponsorēm un lojalitātes programmas pārvaldītāju, proti, *LMUK*. Līdz ar to Tiesas vērtējums būs tikai par iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

33 Ar saviem jautājumiem, kuri ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tādas lojalitātes programmas ietvaros, kāda ir pamata lietās:

— konkrētās programmas pārvaldītāja maksājumi piegādātājiem, kuri piegādā uzticības dāvanas klientiem, lietā C-53/09 ir jāuzskata par atlīdzību, ko izmaksā trešā persona, par preču piegādi klientiem un/vai, vajadzības gadījumā, par šo piegādātāju sniegtajiem pakalpojumiem minētajiem klientiem, un/vai par atlīdzību par šo piegādātāju sniegtajiem pakalpojumiem šīs programmas pārvaldītājam, un

— konkrētās programmas sponsora veiktie maksājumi pārvaldītājam, kurš piegādā uzticības dāvanas klientiem, lietā C-55/09 ir jāuzskata par trešās personas izmaksāto atlīdzību par šīs programmas pārvaldītāja veikto preču piegādi saviem klientiem un/vai par atlīdzību par šī pārvaldītāja veikto pakalpojumu sniegšanu šim sponsoram.

Tiesai iesniegtie apsvērumi

34 Lietā C-53/09 *LMUK* norāda, ka tās veiktie maksājumi piegādātājiem ir atlīdzība par piegādātāju sniegtajiem pakalpojumiem. Šie pakalpojumi esot dažādi līgumā noteikti pakalpojumi, tostarp piegādātāju piekrišana piegādāt klientiem preces vai sniegt pakalpojumus par pazeminātu cenu vai bez maksas.

35 Lietā C-55/09 *Baxi* apgalvo, ka tās veiktie maksājumi *@1* ir atlīdzība par šīs pēdējās minētās sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem. Runa esot par dažādiem reklāmas pakalpojumiem, tostarp arī uzticības dāvanu piegādi klientiem, kā arī attiecīgās informācijas sniegšanu *Baxi* klientiem.

36 Apvienotās Karalistes un Grieķijas valdība, kā arī Eiropas Komisija uzskata, ka lietā C-53/09 *LMUK* veiktie maksājumi piegādātājiem ir jāuzskata par trešās personas, proti, *LMUK*, izmaksāto atlīdzību par piegādātāju veikto preču piegādi klientiem un/vai — atkarībā no uzticības dāvanas veida — par šo piegādātāju sniegtajiem pakalpojumiem šiem klientiem.

37 Runājot par lietu C-55/09, šīs valdības un Komisija uzskata, ka *Baxi* veiktie maksājumi *@1* ir jāuzskata par trešās personas, proti, *Baxi*, izmaksāto atlīdzību par *@1* veikto preču piegādi klientiem. Tomēr Apvienotās Karalistes valdība un Komisija atzīst, ka daļa no *Baxi* pārskaitītajiem maksājumiem *@1*, proti, starpība starp uzticības dāvanu mazumtirdzniecības pārdošanas cenu, kuru *Baxi* maksā *@1*, un cenu, par kuru *@1* iegādājas šīs uzticības dāvanas, ir atlīdzība par šīs sabiedrības *Baxi* sniegtajiem pakalpojumiem.

Tiesas atbilde

38 Jāatgādina, ka PVN kopējās sistēmas princips ir līdz mazumtirdzniecības stadijai piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju patēriņa nodokli, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā tiek uzlikts nodoklis (it īpaši

skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, Krājums, I-9373. lpp., 21. punkts).

39 Tāpat ir jāatgādina, ka saimnieciskās realitātes ņemšana vērā ir pamata kritērijs, lai piemērotu kopējo PVN sistēmu (skat., pirmkārt, attiecībā uz saimnieciskās darbības vietu PVN jomā — 1997. gada 20. februāra spriedumu lietā C-260/95 *DFDS*, *Recueil*, I-1005. lpp., 23. punkts, un 2007. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-73/06 *Planzer Luxembourg*, Krājums, I-5655. lpp., 43. punkts, kā arī, otrkārt, attiecībā uz preču piegādes saņēmēja noteikšanu, pēc analoģijas — 2003. gada 6. februāra spriedumu lietā C-185/01 *Auto Lease Holland*, *Recueil*, I-1317. lpp., 35. un 36. punkts).

40 Ņemot vērā šos apsvērumus, lai atbildētu uz uzdotajiem jautājumiem, pirmkārt, ir jānosaka, kāda rakstura darījumi ir minētās lojalitātes programmas ietvaros veiktie darījumi pamata lietās.

41 No nolēmumiem par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka konkrētās lojalitātes programmas tika izveidotas, lai klienti varētu iepirkties pie konkrētiem uzņēmējiem. Šajā nozīmē *LMUK* lietā C-53/09 un *@1* lietā C-55/09 sniedz noteiktus pakalpojumus saistībā ar šo programmu pārvaldīšanu.

42 Tomēr saimnieciskā realitāte ir tāda, ka minētajās programmās uzticības dāvanas, kuras var būt gan preces — kā lietā C-53/09 —, gan pakalpojumu sniegšana, klientiem piegādā piegādātāji.

43 Lai noteiktu, vai šis darījums — uzticības dāvanu piegāde — ir apliekams ar PVN, ir jāpārbauda, vai atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam tas ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas.

44 Sestās direktīvas 5. panta 1. punktā ir noteikts, ka par preču piegādi tiek uzskatīta tiesību nodošana rīkoties ar materiālu īpašumu [kustamu mantu] kā īpašniekam.

45 No šīs normas teksta izriet, ka preču piegādes jēdziens neattiecas uz īpašumtiesību nodošanu tādās formās, kas ir paredzētas atbilstošajās valsts tiesībās, bet ka tajā tiek iekļauti visi vienas puses veiktie kustamas mantas nodošanas darījumi, ar ko tā nodod otrai pusei tiesības rīkoties ar šo īpašumu kā īpašniekam (skat. 1990. gada 8. februāra spriedumu lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, *Recueil*, I-285. lpp., 7. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Auto Lease Holland*, 32. punkts).

46 Sestās direktīvas 6. panta 1. punktā pakalpojumu sniegšanas jēdziens ir definēts kā jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.

47 No nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu lietā C-53/09 izriet, ka saskaņā ar *LMUK* noslēgtajiem līgumiem ar piegādātājiem, ja tie piegādā klientiem uzticības dāvanas apmaiņā pret punktiem, *LMUK* tiem samaksā šiem punktiem nolīgto vērtību. Tādējādi atbilstoši noslēgtajam līgumam starp *LMUK* un katru piegādātāju nosacījums, lai piegādātāji saņemtu samaksu no *LMUK*, ir tāds, ka tie piegādā uzticības

dāvanas klientiem — dāvanas, kas var būt ne tikai kustama manta, bet arī pakalpojumi. Tikai šādi tie var saņemt punktus, kuri vēlāk dod tiesības saņemt samaksu no *LMUK*.

48 Arī no nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu lietā C-55/09 izriet, ka *@1* iegādājas uzticības dāvanas un ka šo dāvanu krājums ir tās īpašums. Līdz ar to *@1* ir ne tikai tiesības nodot uzticības dāvanas klientiem tā, it kā viņa būtu to īpašniece, bet patiesībā viņa ir to īpašniece. No nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet arī, ka *@1* izdala šīs uzticības dāvanas klientiem.

49 Līdz ar to ir jākonstatē, ka pamata lietās piegādātāji klientiem ir piegādājuši preces Sestās direktīvas 5. panta 1. punkta izpratnē, un lietā C-53/09 tie ir snieguši arī pakalpojumus šīs direktīvas 6. panta 1. punkta izpratnē.

50 Otrkārt, ir jāpārbauda, vai šie darījumi ir veikti par atlīdzību.

51 Šajā ziņā no judikatūras izriet, ka preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana "par atlīdzību" Sestās direktīvas 2. panta 1. punkta izpratnē nozīmē, ka pastāv tieša saikne starp piegādāto preci vai sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību (pakalpojumu sniegšanas jomā it īpaši skat. 1988. gada 8. marta spriedumu lietā 102/86 *Apple and Pear Development Council*, *Recueil*, 1443. lpp., 12. punkts).

52 Lai noskaidrotu, vai pastāv atlīdzība un, ja tā pastāv, vai ir saikne starp šo atlīdzību un piegādāto preci vai sniegto pakalpojumu, jānorāda, ka cena, kuru klienti maksā sponsorēm par precēm vai pakalpojumiem lietā C-53/09 un *Baxi* par precēm lietā

C-55/09, ir vienāda gan tiem klientiem, kas piedalās lojalitātes programmā, gan tiem, kas tajā nepiedalās.

53 Šajos apstākļos ir jāatgādina, ka attiecībā uz tādu lojalitātes programmu, saskaņā ar kuru naftas uzņēmums nodod preces degvielas pircējiem apmaiņā pret pircēju rīcībā esošiem punktiem atkarībā no to nopirktās degvielas daudzuma, kas ir iegūti, maksājot mazumtirdzniecības cenu degvielas uzpildes stacijā, Tiesa ir uzskatījusi, ka naftas uzņēmums nevar pamatoti apgalvot, ka degvielas pircēju samaksātajā cenā patiesībā daļēji ir ietverta punktu vērtība vai to preču cena, kuras tikušas iemainītas pret šiem punktiem, jo degvielas pircējam neatkarīgi no tā, vai tas izvēlas saņemt punktus, ir jāmaksā vienāda mazumtirdzniecības cena (šajā nozīmē skat. 1999. gada 27. aprīļa spriedumu lietā C-48/97 *Kuwait Petroleum*, *Recueil*, I-2323. lpp., 31. punkts).

54 Tiesa ir konstatējusi, ka, pirmkārt, degvielas pirkums, kurš klientiem dod tiesības saņemt punktus, un, otrkārt, preču nodošana apmaiņā pret šiem punktiem ir divi atšķirīgi darījumi (šajā nozīmē skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Kuwait Petroleum*, 28. punkts).

55 Tādējādi no tā izriet, ka pamata lietā, pirmkārt, preču pārdošana un pakalpojumu sniegšana, kas klientiem dod tiesības saņemt punktus, un, otrkārt, uzticības dāvanu nodošana apmaiņā pret šiem punktiem ir divi atšķirīgi darījumi.

56 Tomēr, kā norāda Apvienotās Karalistes valdība, Sestajā direktīvā netiek prasīts, ka, ja preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana tikusi veikta "par atlīdzību" tās 2. panta 1. punkta izpratnē, atlīdzībai par šo piegādi vai pakalpojumu sniegšanu ir jābūt

saņemtai tieši no to saņēmēja. Šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka atlīdzību var saņemt arī no trešās personas.

57 Šajā ziņā no nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu lietā C-53/09 izriet, ka piegādātāju veiktā klientu punktu apmaiņa ir pamatā *LMUK* maksājumam piegādātājām. Šis maksājums tiek aprēķināts, pieskaitot komisijas maksu, kas ir fiksēta naudas summa par katru punktu, kurš daļēji vai pilnībā ir apmainīts pret uzticības dāvanas cenu. Šādos apstākļos, kā apgalvo arī Apvienotās Karalistes valdība, ir jākonstatē, ka šis maksājums ir atlīdzība par uzticības dāvanu piegādi.

58 Arī lietā C-55/09 no nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izriet, ka par uzticības dāvanām *@1* izraksta rēķinu *Baxi* par mazumtirdzniecības pārdošanas cenu, tai pieskaitot pasta izmaksas, kas ir piemērojamas pasūtījuma vietā, kurā tiek nodotas īpašumtiesības un apmainīti punkti. Tādējādi, atskaitot *@1* peļņu, kas atbilst starpībai starp uzticības dāvanu mazumtirdzniecības pārdošanas cenu un iepirkšanas cenu, par kuru *@1* iegādājas šīs dāvanas, *Baxi* maksājums *@1* ir atlīdzība par šo dāvanu piegādi.

59 Lietā C-55/09 *Baxi* tomēr norāda, ka maksājums ir atlīdzība nevis par preču piegādi, bet par sniegtajiem sarežģītajiem reklāmas pakalpojumiem, kuru ietvaros tiek veikta arī uzticības dāvanu piegāde klientiem.

60 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka, ja darījums sastāv no virknes elementu un darbību, ir jāņem vērā visi apstākļi, kuros attiecīgais darījums tiek veikts, lai, pirmkārt, noteiktu, vai pastāv divi vai vairāki atsevišķi pakalpojumi vai vienots pakalpojums un, otrkārt, — vienota pakalpojuma gadījumā — vai šis vienotais pakalpojums ir atzīstams

par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu (šajā nozīmē skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-111/05 *Aktiebolaget NN*, Krājums, I-2697. lpp., 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

61 No nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu lietā C-55/09 izriet, ka *Baxi* veiktie maksājumi *@1* atbilst uzticības dāvanu mazumtirdzniecības cenai, tai pieskaitot iepakošanas un nosūtīšanas izdevumus, un ka tādējādi *@1* saņem starpību, ko veido starpība starp uzticības dāvanu pārdošanas mazumtirdzniecības cenu un iepirkšanas cenu, par kuru tā iegādājusies šīs dāvanas.

62 Tādējādi, kam turklāt piekrīt gan Apvienotās Karalistes valdība, gan Komisija, tādu maksājumu, kāds ir pamata lietā C-55/09, var sadalīt divās daļās, kur katra no šīm daļām atbilst atsevišķam pakalpojumam.

63 Tā, iepirkuma cenas summa ir atlīdzība par uzticības dāvanām klientiem, bet starpība starp mazumtirdzniecības pārdošanas cenu, kuru maksā *Baxi*, un iepirkuma cenu, kuru maksā *@1*, lai iegādātos uzticības dāvanas, proti, šī peļņas daļa, ir atlīdzība par *@1* sniegtajiem pakalpojumiem *Baxi*.

64 Savukārt lietā C-53/09 *LMUK* savos rakstveida un mutvārdu apsvērumos ir apgalvojusi, ka tās veiktie maksājumi piegādātājām nav atlīdzība par diviem vai vairākiem atšķirīgiem pakalpojumiem. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai tā tas ir.

65 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka tādas lojalitātes programmas ietvaros, kāda ir pamata lietās, Sestās direktīvas 5. un 6. pants, 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts un 17. panta 2. punkts, tā redakcijā, kas izriet no 28.g panta 1. punkta, ir jāinterpretē šādi:

— minētās programmas pārvaldītāja veiktie maksājumi piegādātājiem, kuri piegādā klientiem uzticības dāvanas, lietā C-53/09 ir jāuzskata par trešās personas samaksātu atlīdzību par preču piegādi šiem klientiem vai, vajadzības gadījumā, par tiem sniegtajiem pakalpojumiem. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie maksājumi ietver arī atlīdzību par citu atšķirīgu pakalpojumu sniegšanu, un

— sponsora veiktie maksājumi konkrētās programmas pārvaldītājam, kurš piegādā klientiem uzticības dāvanas, lietā C-55/09 ir jāuzskata daļēji par trešās personas atlīdzību par preču piegādi šiem klientiem un daļēji par atlīdzību par šīs programmas pārvaldītāja sniegtajiem pakalpojumiem šim sponsoram.

Par tiesāšanās izdevumiem

66 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nosprież:

Tādas lojalitātes programmas ietvaros, kāda ir pamata lietās, Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvas 77/388/EEK, Sestā direktīva par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, kas grozīta ar Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvu 95/7/EK, 5. un 6. pants, 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts un 17. panta 2. punkts, tā redakcijā, kas izriet no 28.g panta 1. punkta, ir jāinterpretē šādi:

— **minētās programmas pārvaldītāja veiktie maksājumi piegādātājiem, kuri piegādā klientiem uzticības dāvanas, lietā C-53/09 ir jāuzskata par trešās personas samaksātu atlīdzību par preču piegādi šiem klientiem vai, vajadzības gadījumā, par tiem sniegtajiem pakalpojumiem. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šie maksājumi ietver arī atlīdzību par citu atšķirīgu pakalpojumu sniegšanu, un**

— **sponsora veiktie maksājumi konkrētās programmas pārvaldītājam, kurš piegādā klientiem uzticības dāvanas, lietā C-55/09 ir jāuzskata daļēji par trešās personas atlīdzību par preču piegādi šiem klientiem un daļēji par atlīdzību par šīs programmas pārvaldītāja sniegtajiem pakalpojumiem šim sponsoram.**

[Paraksti]