A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2010. október 7.*

A C-53/09. és C-55/09. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket a House of Lords (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2009. február 6-án és 9-én érkezett, 2008. december 15-i határozataival terjesztett elő az előtte

a **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

és

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

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

között folyamatban lévő eljárásokban,

* Az eljárás nyelve: angol.

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, A. Arabadjiev, A. Rosas (előadó), U. Lõhmus és P. Lindh bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,
hivatalvezető: L. Hewlett főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. január 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Loyalty Management UK Ltd képviseletében G. Sinfield solicitor és D. Milne QC,

– a Baxi Group Ltd képviseletében B. Cooper solicitor és D. Scorey barrister,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth és S. Hathaway, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: R. Hill barrister,

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis, I. Bakopoulos és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Afonso és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmek az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL L 102., 18. o; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 5., 6. cikkének, 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának, valamint a 28f. cikkének 1. pontjából következő 17. cikke (2) bekezdésének értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket két, a C-53/09. sz. ügyben a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a továbbiakban: Commissioners) és a Loyalty Management UK Ltd (a továbbiakban: LMUK) között, a C-55/09. sz. ügyben pedig a Commissioners és a Baxi Group Ltd (a továbbiakban: Baxi) között az olyan kifizetések ellenértékének a

hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) szempontjából való minősítése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztettek elő, amelyeket a törzsvásárlói program működtetője teljesít az ügyfeleknek hűségjutalmakat értékesítő beváltóknak, illetve a kereskedő teljesít a törzsvásárlói program ilyen jutalmakat nyújtó működtetőjének.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás HÉA alá tartozik.

4 Az irányelv 5. cikke értelmében:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[…]

(6) Az ellenérték fejében történő teljesítéssel egy tekintet alá tartozik, ha a terméket az adóalany a saját vállalkozásából személyes szükségletei, alkalmazottainak szükségletei kielégítése végett, vagy ingyenes juttatásként, vagy általában vállalkozásidegen célokra vonja ki [helyesen: vállalkozásidegen célokra fordítja], ha a kérdéses termék vagy annak alkotórészei után az előzetesen felszámított [HÉÁ-t] teljesen vagy részben levonták [helyesen: levonható volt]. Az üzleti célú termékmintákra vagy kis értékű ajándékokra azonban ez nem vonatkozik."

5 Az említet irányelv 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) »Szolgáltatásnyújtás«; minden olyan tevékenység, amely az (5) cikk [helyesen: 5. cikk] szerint nem minősül termékértékesítésnek.

[…]

(2) Ellenérték fejében nyújtott szolgáltatásnak minősül a következő:

[…]

b) az adóalany által ingyenesen végzett szolgáltatásnyújtás saját, illetve alkalmazottai szükségleteinek kielégítésére vagy általában vállalkozásidegen célokra.

[…]"

6 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja előírja:

„A. Belföldön

(1) Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: a vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;”

7 Ezen irányelv 17. cikkének (2) bekezdése a 28f. cikkének 1. pontjából következő szövege előírja:

„Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett [HÉA], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

b) a behozott termékekre fizetendő vagy megfizetett [HÉA];

c) az 5. cikk (7) bekezdésének a) pontja és a 6. cikk (3) bekezdése szerint fizetendő [HÉA].”

8 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.) 14., 16., 24., 26., 73., 74. és 168. cikke lényegében átveszi a hatodik irányelv 5., 6. cikkét, 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, valamint a 28f. cikkének 1. pontjából következő 17. cikkének (2) bekezdését.

A nemzeti jog

9 A Bizottsághoz benyújtott beadványokból kitűnik, hogy a nemzeti jog releváns rendelkezései a HÉÁ-ról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 2., 5., 19., 24., 25., és 26. cikke, valamint 4. mellékletének (1)–(5) bekezdése, és a 6. mellékletének (6) bekezdése. E rendelkezések átveszik a hatodik irányelv megfelelő cikkeinek szövegét.

Az alapeljárások és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

A C-53/09. sz. ügy

10 Az LMUK törzsvásárlói programot működtet. E program keretében az ügyfelek pontokat kapnak, amelyeket termékekből vagy szolgáltatásokból álló hűségjutalmakra válthatnak be, amennyiben az említett programban részt vevő kiskereskedőknél jelentős mennyiségben vásárolnak termékeket vagy vesznek igénybe szolgáltatásokat. E programban négy szereplő található, nevezetesen: a szponzorok, a jelen esetben az ügyfeleket a náluk való vásárlásra ösztönözni kívánó kiskereskedők; az ügyfelek; az érintett program működtetője, a jelen esetben az LMUK; és a beváltók, a jelen esetben olyan társaságok, amelyek pontokért cserébe hűségjutalmat biztosítanak az ügyfeleknek.

11 A szponzorok minden vásárlásért az elköltött összeg függvényében pontokat adnak az ügyfeleknek. Amennyiben az ügyfelek megfelelő számú pontot összegyűjtenek, a pontjaikért cserébe hűségjutalmat kaphatnak ingyenesen vagy kedvezményes áron. A hűségjutalmakat a beváltók szerzik be.

12 E rendszer keretében a szponzorok minden kiosztott pont után meghatározott összeget utalnak az LMUK-nak. A szponzorok éves díjat is fizetnek a szóban forgó program marketingjéért, fejlesztéséért és népszerűsítéséért. A beváltók minden beváltott pontért meghatározott összeget, úgynevezett „szolgáltatási díjat” kapnak az LMUK-tól.

13 A beváltók az említett díjról HÉÁ-t tartalmazó számlát állítanak ki az LMUK részére. Amikor az LMUK ezen előzetesen felszámított HÉÁ-t le kívánta vonni, a Comissioners

úgy határozott, hogy a felszámított adó azon díjat terhelő adó, amely a beváltók által nem az LMUK, hanem az ügyfelek felé teljesített szolgáltatások vagy termékértékesítések ellenértékének kifizetését jelenti, jóllehet e szolgáltatásokat vagy termékeket egészben vagy részben az LMUK fizeti ki. Ennek megfelelően a Comissioners megállapította, hogy a szóban forgó díj az ügyfeleknek biztosított hűségjutalmak harmadik fél által megfizetett ellenértékét jelenti, és így az LMUK nem jogosult az e díjat terhelő, előzetesen felszámított adó levonására.

14 Az LMUK e határozat ellen keresetet nyújtott be a VAT and Duties Tribunalhoz. Az említett bíróság megállapította, hogy amikor a beváltók pontokért cserébe értékesítenek termékeket az ügyfeleknek, úgy tekintendő, mintha az az LMUK-nak nyújtott szolgáltatás lenne.

15 A Commissioners ezen ítélet ellen a High Court of Justice-hoz (England & Wales) fellebbezett. E bíróság megváltoztatta a VAT and Duties Tribunal ítéletét, valamint megállapította, hogy a hűségjutalmakat a beváltók biztosították az ügyfeleknek, és hogy a szóban forgó díj az említett beváltásért harmadik fél, a jelen esetben az LMUK által megfizetett ellenérték. Arra esetre vonatkozóan, amikor a jutalmak termékek voltak, a Commissioners a High Court of Justice (England & Wales) előtt „másodlagos érvre" is hivatkozott, amely szerint, ha a beváltók az LMUK részére értékesítenék e termékeket, úgy a hatodik irányelv 5. cikkének (6) bekezdése értelmében az ugyanezen termékek ügyfelek részére történő későbbi vélelmezett értékesítése után az LMUK köteles lenne áthárított adót felszámítani. A High Court of Justice (England & Wales) helyt adott a Commissioners másodlagos érvének.

16 Az LMUK a Court of Appealhez (England & Wales) fordult, amely megváltoztatta a High Court of Justice (England & Wales) ítéletét. A Court of Appeal (England & Wales) megállapította, hogy az LMUK a beváltóknak az általuk a részére

nyújtott szolgáltatások ellenértékeként fizet díjat. Következésképpen az LMUK jogosult az e díj után felszámított HÉA levonására.

17 A Commissioners fellebbezése nyomán a House of Lords úgy ítélete meg, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálásához a Bíróságnak a 2006/112 irányelv (korábban a hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozó határozata szükséges.

18 E körülményekre tekintettel a House of Lords úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Amennyiben az adóalany (a továbbiakban: szervező) gazdasági tevékenységét olyan, több közreműködő részvételével zajló törzsvásárlói jutalomprogram […] működtetése képezi, amelynek keretében a szervező az alábbi különböző megállapodásokat köti:

a) különböző, »szponzornak« nevezett társaságokkal kötött olyan megállapodások, amelyek értelmében a szponzorok a tőlük történő termék- vagy szolgáltatásbeszerzés esetén »pontokat« adnak a szponzorok ügyfeleinek […], a szponzorok pedig díjat fizetnek a szervezőnek;

b) [ügyfelekkel] kötött megállapodások, amelyek értelmében a szponzoroktól történő termék- és/vagy szolgáltatásbeszerzés esetén az ügyfelek termékekre és/vagy szolgáltatásokra beváltható pontokat kapnak; és

c) különböző, »beváltónak« nevezett társaságokkal kötött megállapodások, amelyek értelmében a beváltók többek között vállalják, hogy a pontok beváltásakor az egyébként fizetendő árnál olcsóbban vagy ingyenesen kínálnak termékeket és/vagy szolgáltatásokat [az ügyfeleknek], a szervező pedig cserébe az e beváltónál az

adott időszakban beváltott pontok száma alapján kiszámított »szolgáltatási díjat« fizet.

1) Hogyan kell értelmezni a [2006/112] irányelv 14., 24. és 73. cikkét (korábban [a hatodik irányelv] 5. és 6. cikke, valamint 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja) a szervező által a beváltók felé teljesített kifizetések tekintetében?

2) Különösen, úgy kell-e értelmezni e rendelkezéseket, hogy a szervező által a beváltók felé teljesített kifizetések:

   a) kizárólag a beváltók által a szervező részére nyújtott szolgáltatások ellenértékének, vagy

   b) kizárólag a beváltók által [az ügyfelek] részére értékesített termékek és/vagy nyújtott szolgáltatások ellenértékének, vagy

   c) részben a beváltók által a szervező részére nyújtott szolgáltatások, részben pedig a beváltók által [az ügyfelek] részére értékesített termékek és/vagy nyújtott szolgáltatások ellenértékének

   minősülnek?

3) Amennyiben a második kérdésre a c) válasz a megfelelő, vagyis a szolgáltatási díj a beváltók által teljesített kétfajta ügylet (egyrészt a szervezővel, másrészt [az ügyfelekkel] létrejött ügyletek) ellenértéke, úgy a közösségi jog értelmében mely

feltételek alapján kell meghatározni azt, hogy az olyan díjat, mint a szolgáltatási díj hogyan kell megosztani e két szolgáltatás között?”

A C-55/09. sz. ügy

19 A Baxi kazánokat és hasonló fűtési termékeket gyártó cégcsoport tagja. E cégcsoport törzsvásárlói programot működtet, a jelen esetben kazánok üzemeltetői számára, akiket termékeinek vásárlására kíván ösztönözni. A jelen ítélet 10. pontjában szereplő fogalmak alapján a Baxi szponzorként részese e programnak.

20 Az említett programban résztvevő ügyfelek pontokat kapnak, amelyeket termékek vagy szolgáltatások formájában megjelenő hűségjutalmakra válthatnak, amikor a Baxi termékeit vásárolják. Meg kell ugyanakkor jegyezni: az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapeljárás csak a termék formájában megjelenő hűségjutalmakat érinti.

21 A Baxi a szóban forgó törzsvásárlói program működtetésével az @1 Ltd-et (a továbbiakban: @1) bízta meg. E program általános feltételei szerint a vevők a Baxival állnak szerződéses jogviszonyban.

22 A szóban forgó törzsvásárlói program @1 általi működtetése többek között magában foglalta a program katalógusok útján és az interneten való reklámozását az ügyfelek felé, a részvételi jelentkezések kezelését, a vevők számláinak vezetését, a hűségjutalmak kiválasztását, megvásárlását és értékesítését, valamint telefonos vevőszolgálat üzemeltetését.

23 Az e program és a C-53/09. sz. ügyben szereplő program közötti fontos különbség abban rejlik, hogy az @1 választja ki és vásárolja meg a hűségjutalmakat, majd átadja azokat az ügyfelek számára. E társaság következésképpen egyszerre jár el a törzsvásárlói program működtetőjeként és beváltóként. A hűségjutalmakat csak pontokért cserébe lehet megkapni. Nincs lehetőség a hűségjutalom kedvezményes áron való megszerzésére. A Baxi kifizeti az @1-nak a hűségjutalmak kiskereskedelmi árát, valamint a különleges szolgáltatások egyes költségeit.

24 A Baxi az @1-nak kifizetett összegek utáni HÉA levonását igényelte. A Commissioners megállapította, hogy a termékeknek a Baxi által az @1 részére megfizetett kiskereskedelmi ára két részből áll. Az említett ár egyik része az @1 által a Baxinak nyújtott szolgáltatások ellenértéke, amelyek után a Baxi levonhatta az @1 által kiszámlázott HÉÁ-t. A másik rész az @1 által az ügyfelek részére értékesített termékek ellenértéke harmadik személy általi megfizetésének fele meg, amely után a Baxi nem vonhatta le ezen adót.

25 A Baxi keresetet nyújtott be e határozat ellen a VAT and Duties Tribunalhoz. E bíróság elutasította a Baxi keresetét, mivel úgy ítélte meg, hogy az @1 értékesíti a hűségjutalmakat a Baxi részére, és az @1 azokat később ellenérték nélkül adta át a vevőknek. Ennek megfelelően a Baxi levonhatta a részére értékesített termékek után az előzetesen felszámított HÉÁ-t, azonban a termékek vevők részére történő későbbi átadása után köteles volt bevallani az áthárítandó HÉÁ-t.

26 A Baxi ezen ítélet ellen fellebbezést nyújtott be a High Court of Justice-hoz (England & Wales), amely úgy ítélte meg, hogy az @1 a hűségjutalmakat az ügyfeleknek, és nem a Baxinak értékesítette, de az @1 szolgáltatást is nyújtott a Baxi részére, mégpedig a termékek ügyfelek részére történő értékesítését. A Baxi által fizetett ár e szolgáltatásnyújtás ellenértéke volt, és így a Baxi jogosult volt az @1 által felszámított valamennyi HÉÁ-t előzetesen felszámított adóként kezelni.

27 A Commissioners a Court of Appealhoz (England & Wales) fordult, amely megállapította, hogy a Baxi jogosult az @1 felé teljesített valamennyi kifizetése utáni HÉA visszatérítésére. E bíróság szerint úgy kell tekinteni, hogy a Baxi a teljes összeget az @1 által részére nyújtott szolgáltatás ellenében fizette meg, amely részben az ügyfeleknek történő termékértékesítésekből állt, amelyek a Baxit népszerűsítik, az ügyfelek hűségét ösztönzik, és a Baxinak a törzsvásárlói program alapján az ügyfelekkel szemben fennálló kötelezettségei teljesítését is képezik.

28 A Commissioners fellebbezése nyomán a House of Lords úgy ítélete meg, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita elbírálásához a Bíróságnak a 2006/112 irányelv (korábban a hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozó határozata szükséges.

29 E körülményekre tekintettel a House of Lords úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és a következő kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„Amennyiben

a) az adóalany reklám- és marketingcég útján olyan vásárlásösztönző rendszert működtet, amelynek keretében az adóalanytól történő vásárlások után az adóalany ügyfelei »pontokat« kapnak;

b) az ügyfelek a reklám- és marketingcégtől ingyen kapott hűségjutalmakra váltják be a pontokat;

c) a két cég megállapodása értelmében az adóalany e másik cégnek megfizeti a hűségjutalmak ajánlott kiskereskedelmi árát.

1) Hogyan kell értelmezni a [2006/112] irányelv 14., 24., 73. és 168. cikkét (korábban a [hatodik irányelv] 5. és 6. cikkét, 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja, valamint [a 28f. cikkének 1. pontjából következő] 17. cikkének (2) bekezdése) az adóalany által a másik cég felé teljesített kifizetések tekintetében?

2) Különösen, úgy kell-e értelmezni e rendelkezéseket, hogy az adóalany által a másik cég felé teljesített kifizetések:

a) kizárólag a másik cég által az adóalany részére nyújtott szolgáltatások ellenértékének;

b) kizárólag a másik cég által az ügyfelek részére értékesített termékek harmadik személy által megfizetett ellenértékének;

c) részben a másik cég által az adóalany részére nyújtott szolgáltatások, részben pedig a másik cég által az ügyfelek részére értékesített termékek ellenértékének; vagy

d) a másik cég által az adóalany részére nyújtott reklám- és marketingszolgáltatások, valamint az értékesített jutalmak ellenértékének is

minősülnek?

3) Amennyiben a második kérdésre az a válasz, hogy e kifizetések részben a másik cég által az adóalany részére nyújtott szolgáltatások, részben pedig a másik cég által az ügyfelek részére értékesített termékek után a másik cég által harmadik személytől, vagyis az adóalanytól kapott ellenértéknek minősülnek, úgy a közösségi jog értelmében mely feltételek alapján kell meghatározni azt, hogy a kifizetést hogyan kell megosztani e két szolgáltatás között?"

30 A Bíróság elnöke 2009. március 11-i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a C-53/09. sz. és a C-55/09. sz. ügyek egyesítését.

Előzetes észrevételek

31 Mivel a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokban mind a hatodik irányelvre, mind pedig a 2006/112 irányelvre hivatkozik, meg kell állapítani, hogy ez utóbbit 2006. november 28-án fogadták el, és a hatálybalépésére az alapügy tényállásának megvalósulása utáni időpontban, nevezetesen 2007. január 1-jén került sor. Így az előterjesztett kérdésekre csak a hatodik irányelv alapján kell választ adni.

32 A C-53/09. sz. ügyet illetően azt is meg kell állapítani, hogy sem a kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdések, sem a Bíróság előtti vita nem vonatkozott a szponzorok és a törzsvásárlói program működtetője, vagyis az LMUK közötti kapcsolatra. Következésképpen a Bíróság a kérdéseket abban a formában vizsgálja, ahogy azokat előterjesztették.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

33 Kérdéseivel, amelyeket együtt érdemes vizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az olyan törzsvásárlói program keretében, mint amelyről az alapügyben szó van:

– a szóban forgó program működtetője által – az ügyfeleknek hűségjutalmakat biztosító – beváltóknak teljesített kifizetések a C-53/09. sz. ügyben úgy tekintendők-e, mint az ezen ügyfeleknek a beváltók által értékesített termékek és/vagy adott esetben nyújtott szolgáltatások harmadik személy által teljesített ellenértéke, és/vagy mint az említett beváltók által az e program működtetőjének nyújtott szolgáltatások ellenértéke, továbbá

– a szponzor által a szóban forgó program – ügyfeleknek hűségjutalmakat értékesítő – működtetőjének teljesített kifizetések a C-55/09. sz. ügyben úgy tekintendők-e, mint az ezen ügyfeleknek az e program működtetője által értékesített termékek harmadik személy által teljesített ellenértéke, és/vagy mint az e működtető által az e szponzornak nyújtott szolgáltatások ellenértéke.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

34 A C-53/09. sz. ügyben az LMUK azzal érvel, hogy a kifizetések, amelyeket a beváltóknak teljesített, azon szolgáltatások ellenértékét jelentik, amelyeket a beváltók nyújtottak neki. Az említett szolgáltatások különböző, szerződésben meghatározott szolgáltatásokat jelentettek, beleértve a beváltók azon vállalását, hogy kedvezményes áron vagy ingyenesen termékeket vagy szolgáltatásokat értékesítenek, illetve nyújtanak az ügyfeleknek.

35 A C-55/09. sz. ügyben a Baxi előadja, hogy azon kifizetések, amelyeket az @1-nak teljesített, azon szolgáltatások ellenértékét jelentik, amelyeket ez utóbbi nyújtott neki. Különböző reklámszolgáltatásokról van szó, amelyek között a hűségjutalmak ügyfeleknek való értékesítése, valamint a Baxi vevőkörére vonatkozó információk biztosítása szerepel.

36 Az Egyesült Királyság Kormánya, a görög kormány, valamint az Európai Bizottság szerint a C-53/09. sz. ügyben az LMUK által a beváltóknak teljesített kifizetések az ügyfeleknek a beváltó által értékesített termékek és/vagy – a hűségjutalom jellegétől függően – nyújtott szolgáltatások harmadik személy által teljesített ellenértékének tekintendők.

37 A C-55/09. sz. ügyben az említett kormányok és a Bizottság úgy vélik, hogy a Baxi által az @1-nak teljesített kifizetések az ügyfelek részére az @1 által értékesített termékek harmadik személy, nevezetesen a Baxi által teljesített ellenértékének tekintendők. Mindazonáltal az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság egyaránt elismerik, hogy a Baxi által az @1-nak teljesített kifizetések egy része, vagyis a hűségjutalmaknak a Baxi által az @1-nak kifizetett kiskereskedelmi ára, és az azon ár közötti különbség, amennyiért az @1 beszerzi a hűségjutalmakat, képezi azon szolgáltatások ellenértékét, amelyet e társaság nyújt a Baxinak.

A Bíróság válasza

38 Emlékeztetni kell arra, hogy a közös HÉA-rendszer alapelve abban áll, hogy a termékekre és szolgáltatásokra a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag általános fogyasztási adót alkalmazzanak, amely adó a termékek és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően valósultak meg (lásd

különösen a C-475/03. sz. Banca Popolare di Cremona ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9373. o.] 21. pontját).

39 Arra is emlékeztetni kell, hogy a valós gazdasági tartalom figyelembevétele a közös HÉA-rendszer alkalmazásának alapvető követelménye (lásd egyrészt a gazdasági tevékenység szerinti székhely fogalmának a HÉA tekintetében való értelmezése kapcsán a C-260/95. sz. DFDS-ügyben 1997. február 20-án hozott ítélet [EBHT 1997., I-1005. o.] 23. pontját és a C-73/06. sz. Planzer Luxembourg ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-5655.o.] 43. pontját, másrészt a termékértékesítés címzettjének meghatározását illetően analógia útján a C-185/01. sz. Auto Lease Holland ügyben 2003. február 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-1317. o.] 35. és 36. pontját).

40 E megfontolások tükrében az előterjesztett kérdésekre való válaszadás érdekében először is meg kell határozni az alapügyekben érintett törzsvásárlói programok keretében teljesített ügyletek jellegét.

41 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatokból kitűnik, hogy a szóban forgó törzsvásárlói programok célja az ügyfelek arra való ösztönzése, hogy bizonyos kereskedőktől vásároljanak. E célból a C-53/09. sz. ügyben az LMUK és a C-55/09. sz. ügyben az @1 bizonyos, e programok üzemeltetéséhez kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtanak.

42 A valós gazdasági tartalom azonban az, hogy ez említett programokban a hűségjutalmakat, amelyek lehetnek termékek, vagy a C-53/09. ügyben szolgáltatások is, a beváltók értékesítik, illetve nyújtják a vevőknek.

43 Annak meghatározása érdekében, hogy ezen, a hűségjutalmak értékesítésében álló ügylet HÉA alá tartozik-e, meg kell vizsgálni, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében véve az az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősül-e.

44 A hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy termékértékesítés a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

45 E rendelkezés szövegéből következően a termékértékesítés fogalma nem a tulajdonátruházásnak az alkalmazandó nemzeti jogszabályokban előírt formáira utal, hanem magában foglal bármely, materiális javak átruházására irányuló ügyletet, amelynek során az egyik fél feljogosítja a másik felet, hogy e javakkal úgy rendelkezzék, mintha annak tulajdonosa lenne (lásd a C-320/88. sz. Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 7. pontját és a fent hivatkozott Auto Lease Holland ügyben hozott ítélet 32. pontját).

46 A hatodik irányelv 6. cikkének (1) bekezdése úgy határozza meg a szolgáltatásnyújtás fogalmát, hogy az minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

47 A C-53/09. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az LMUK megállapodásokat köt a beváltókkal, amelyek értelmében, ha a beváltók az ügyfeleknek a pontokért cserébe hűségjutalmakat adnak, az LMUK e pontok után meghatározott összeget fizet a beváltóknak. Az LMUK és az egyes beváltók közötti szerződés értelmében tehát annak, hogy az LMUK fizessen a beváltóknak, az a feltétele, hogy azok hűségjutalmakat biztosítsanak az ügyfeleknek, amely jutalmak nemcsak

termékek, hanem szolgáltatások is lehetnek. A beváltók ugyanis csak így juthatnak pontokhoz, amelyek később az LMUK által teljesített kifizetések alapjául szolgálnak.

48 A C-55/09. sz. ügy alapjául szolgáló előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is kitűnik, hogy az @1 szerzi be a hűségjutalmakat, és hogy e jutalmak készlete az ő tulajdonát képezi. Következésképpen az @1 nemcsak arra jogosult, hogy úgy ruházza át a vevőknek a hűségjutalmakat, mintha azok tulajdonosa lenne, hanem valójában ő a tulajdonos. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből az is kitűnik, hogy az @1 juttatja el a hűségjutalmakat a vevőknek.

49 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az alapügyekben a beváltók a hatodik irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében terméket értékesítettek az ügyfeleknek, és a C-53/09. sz. ügyben az utóbbiaknak az említett irányelv 6. cikkének (1) bekezdése értelmében szolgáltatást is nyújtottak.

50 Másodsorban meg kell vizsgálni, hogy e tevékenységeket ellenszolgáltatás fejében végezték-e.

51 E tekintetben az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja értelmében vett „ellenszolgáltatás fejében" végzett termékértékesítés vagy teljesített szolgáltatásnyújtás fogalma azt feltételezi, hogy az értékesített termék vagy a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között közvetlen kapcsolat áll fenn (lásd különösen a szolgáltatásnyújtást érintően a 102/86. sz. Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8-án hozott ítélet [EBHT 1988., 1443. o.] 12. pontját).

52 Annak vizsgálatához, hogy van-e ellenszolgáltatás, és ha igen, akkor van-e kapcsolat az ellenszolgáltatás és az értékesített termék vagy nyújtott szolgáltatás között, meg kell állapítani, hogy az ügyfelek által a C-53/09. sz. ügyben a szponzoroknak a termékekért vagy szolgáltatásokért, a C-55/09. sz. ügyben pedig a Baxinak a termékekért

fizetett ár ugyanannyi, függetlenül attól, hogy e vevők részt vesznek-e a törzsvásárlói programban, vagy sem.

53 Ilyen körülmények között emlékeztetni kell arra, hogy az olyan törzsvásárlói program kapcsán, amelynek keretében valamely olajtársaság a benzint vásárlóknak termékeket ad azon pontokért cserébe, amelyeket e vevők a vásárolt benzin minőségétől függően a töltőállomáson – kiskereskedelmi árat fizetve – kaptak, a Bíróság azt állapította meg, hogy az olajtársaság nem érvelhetett azzal, hogy a benzint vásárlók által fizetett ár valójában tartalmazza a pontok, vagy a pontokért kapott termékek értékét, mivel a benzint vásárlóknak, akár kérik a pontokat, akár nem, ugyanazt a kiskereskedelmi árat kell megfizetniük (lásd ebben az értelemben a C-48/97. sz. Kuwait Petroleum ügyben 1999. április 27-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2323. o.] 31. pontját).

54 A Bíróság ugyanis megállapította, hogy a benzinértékesítés után egyrészt pontokhoz, másrészt az említett pontokért cserébe termékekhez jutottak a vevők, amelyek két különböző ügyletet képeztek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Kuwait Petroleum ügyben hozott ítélet 28. pontját).

55 Ebből következően az alapügyekben a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás után az ügyfelek egyrészt pontokhoz, másrészt e pontokért cserébe hűségjutalmakhoz jutottak, amelyek két különböző ügyletet képeznek.

56 Ugyanakkor, ahogy azt az Egyesült Királyság Kormánya megállapítja, a hatodik irányelv ahhoz, hogy valamely termékértékesítésre vagy szolgáltatásnyújtásra ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében véve „ellenérték fejében” kerüljön sor, nem követeli meg, hogy e termékértékesítés vagy e szolgáltatás ellenértékét közvetlenül

annak címzettje nyújtsa. Ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja ugyanis lehetővé teszi, hogy az ellenértéket harmadik fél teljesítse.

57 E tekintetben a C-53/09. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a vevők által a beváltóknál történő pontbeváltás alapján fizet az LMUK a beváltóknak. Ezen összeget azon díjak összeadásával számítják ki, amelyek a hűségjutalom árának egészére vagy egy részére beváltott egyes pontokért járó rögzített összegnek felelnek meg. Ebben az összefüggésben meg kell állapítani, ahogy azt az Egyesült Királyság Kormánya is teszi, hogy e kifizetés a hűségjutalmak biztosításának ellenértékét képezi.

58 A C-55/09. sz. ügy alapjául szolgáló előzetes döntéshozatalra utaló határozatból is kitűnik, hogy a hűségjutalmakat az @1 számlázta a Baxinak a megrendelés – azaz a tulajdonátruházás és a pontbeváltás – helye szerinti kiszállítási díjjal növelt kiskereskedelmi áron. Így – az @1 hasznának levonása után, amely a hűségjutalmak kiskereskedelmi ára és azon ár közötti különbségnek felel meg, amennyiért az @1 beszerzi e jutalmakat – a Baxi által az @1-nak teljesített kifizetés az említett jutalmak értékesítésének ellenértékét képezi.

59 A C-55/09. sz. ügyben a Baxi ugyanakkor azzal érvel, hogy a kifizetés ellenszolgáltatását nem termékértékesítés képezi, hanem összetett reklámszolgáltatás, amelynek keretében a hűségjutalmak ügyfeleknek való értékesítése más szolgáltatások mellett szerepel.

60 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy ha valamely tevékenység több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott tevékenységre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy egyfelől két, illetve több vagy egységet képező ügyletről van-e szó, és másfelől, hogy ez utóbbi

esetben ezen egységet képező ügyletet termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni (lásd ebben az értelemben a C-111/05. sz. Aktiebolaget NN ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2697. o.] 21. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

61 A C-55/09. sz. ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a Baxi által az @1-nak teljesített kifizetések a hűségjutalmak csomagolási és kiszállítási díjjal növelt kiskereskedelmi árának felelnek meg, és hogy ezért az @1 a hűségjutalmak kiskereskedelmi ára, és azon ár közötti különbséget jelentő haszonhoz jut, amennyiért az @1 beszerzi e jutalmakat.

62 Ezért, ahogy azt egyébiránt az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság megjegyzi, a C-55/09. sz. ügyben szereplőhöz hasonló kifizetés két részre osztható, és mindkét rész más ügylethez kapcsolódik.

63 Következésképpen a beszerzési ár jelenti a vevőknek értékesített hűségjutalmak ellenértékét, míg a Baxi által kifizetett kiskereskedelmi ár és azon ár közötti különbség, amennyiért az @1 beszerzi a hűségjutalmakat, azaz a haszon az @1 által a Baxinak nyújtott szolgáltatások ellenértékét képezi.

64 Ezzel szemben a C-53/09. sz. ügyben az LMUK az írásbeli és szóbeli észrevételeiben azt állította, hogy az általa a beváltóknak teljesített kifizetések nem kettő vagy több különböző szolgáltatás ellenértékét képezik. Ugyanakkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ez-e a helyzet.

65 A fenti megfontolások tükrében az előterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az olyan törzsvásárlói program keretében, mint amely az alapügyekben szerepel, a hatodik irányelv 5., 6. cikkét, 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, valamint a 28f. cikkének 1. pontjából következő 17. cikkének (2) bekezdését az alábbiak szerint kell értelmezni:

– a C-53/09. sz. ügyben a szóban forgó program működtetője által – az ügyfeleknek hűségjutalmakat értékesítő – beváltóknak teljesített kifizetések úgy tekintendők, mint az ezen ügyfeleknek értékesített termékek vagy adott esetben a nekik nyújtott szolgáltatások harmadik személy által teljesített ellenértéke. A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban annak vizsgálata, hogy e kifizetések magukban foglalják-e más ügylethez kapcsolódó szolgáltatásnyújtás ellenértékét is, és

– a C-55/09. sz. ügyben a szponzor által a szóban forgó program – ügyfeleknek hűségjutalmakat értékesítő – működtetőjének teljesített kifizetések úgy tekintendők, mint részben az ezen ügyfeleknek értékesített termékek harmadik személy által teljesített ellenértéke, és részben az e program működtetője által az érintett szponzornak nyújtott szolgáltatások ellenértéke.

A költségekről

66 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

Az olyan törzsvásárlói program keretében, mint amely az alapügyekben szerepel, az 1995. április 10-i 95/7/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 5., 6. cikkét, 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontját, valamint a 28f. cikkének 1. pontjából következő 17. cikkének (2) bekezdését az alábbiak szerint kell értelmezni:

– **a C-53/09. sz. ügyben a szóban forgó program működtetője által – az ügyfeleknek hűségjutalmakat értékesítő – beváltóknak teljesített kifizetések úgy tekintendők, mint az ezen ügyfeleknek értékesített termékek vagy adott esetben a nekik nyújtott szolgáltatások harmadik személy által teljesített ellenértéke. A kérdést előterjesztő bíróság feladata azonban annak vizsgálata, hogy e kifizetések magukban foglalják-e más ügylethez kapcsolódó szolgáltatásnyújtás ellenértékét is, és**

– **a C-55/09. sz. ügyben a szponzor által a szóban forgó program – ügyfeleknek hűségjutalmakat értékesítő – működtetőjének teljesített kifizetések úgy tekintendők, mint részben az ezen ügyfeleknek értékesített termékek harmadik személy által teljesített ellenértéke, és részben az e program működtetője által az érintett szponzornak nyújtott szolgáltatások ellenértéke.**

Aláírások