WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 7 października 2010 r. *

W sprawach połączonych C-53/09 i C-55/09

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez House of Lords (Zjednoczone Królestwo), postanowieniami z dnia 15 grudnia 2008 r., które wpłynęły do Trybunału odpowiednio w dniu 6 i 9 lutego 2009 r. w postępowaniach:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

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

Baxi Group Ltd (sprawa C-55/09)

* Język postępowania: angielski.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, A. Arabadżiew, A. Rosas (sprawozdawca), U. Lõhmus i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 21 stycznia 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu spółki Loyalty Management UK Ltd przez G. Sinfielda, solicitor, oraz D. Milne'a, QC,

— w imieniu spółki Baxi Group Ltd przez B. Coopera, solicitor, oraz D. Scoreya, barrister,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha oraz S. Hathawaya, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez R. Hilla, barrister,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa, I. Bakopoulosa oraz M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Afonso oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 5, art. 6, art. 11 część A ust. 1 lit. a) oraz art. 17 ust. 2 w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wnioski te zostały przedstawione w ramach dwóch sporów pomiędzy Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (brytyjskim organem podatkowym, zwanym dalej „Commissioners") z jednej strony, a spółkami – Loyalty Management UK Ltd (zwaną dalej „spółką Loyalty Management") (sprawa C-53/09) oraz Baxi Group Ltd

(zwaną dalej „spółką Baxi") (sprawa C-55/09) – z drugiej strony – w przedmiocie klasyfikacji dla potrzeb podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") świadczenia wzajemnego w stosunku do zapłaty, dokonywanej, odpowiednio, przez podmiot zarządzający programem lojalnościowym na rzecz dostawców, którzy dostarczają prezenty lojalnościowe na rzecz klientów oraz przez przedsiębiorcę handlowego na rzecz podmiotu zarządzającego programem lojalnościowym, dostarczającego takich prezentów.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Zgodnie z art. 5 tej dyrektywy:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel [»Dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel].

[…]

6. Zastosowanie przez podatnika towarów stanowiących część aktywów jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych jego lub jego pracowników, lub też pozbycie się ich nieodpłatnie albo bardziej ogólnie użycie ich do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, jeśli podatek od wartości dodanej od powyższych towarów lub ich części składowych podlegały w całości lub w części odliczeniu, będzie traktowane jako dostawa odpłatna. Jednakże jako takie nie jest traktowane przekazanie próbek towarów lub towarów stanowiących prezenty o małej wartości do celów działalności podatnika [Wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów. Za odpłatną dostawę towarów nie uznaje się jednakże wykorzystania do celów działalności przedsiębiorstwa podatnika towarów stanowiących prezenty o niskiej wartości i próbki.]".

5 Artykuł 6 omawianej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję [czynność] niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[…]

2. Za świadczenie usług za wynagrodzeniem uznaje się:

[…]

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością [nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa].

[…]".

6 Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione lit. b), c) i d) poniżej, wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw [w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa pod lit. b), c) i d) poniżej – wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia]".

7 Zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1) tego aktu prawnego:

„O ile towary i usługi są częścią transakcji [wykorzystywane w celu dokonywania czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone [lub świadczone] przez innego podatnika;

b) należnego lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów przywożonych na terytorium kraju;

c) podatku [VAT] należnego zgodnie z art. 5 ust. 7 lit. a), art. 6 ust. 3 i art. 28a ust. 6".

8 Artykuły 14, 16, 24, 26, 73, 74 i 168 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), stanowią, co do istoty, odpowiedniki art. 5, art. 6, art. 11 część A ust. 1 lit.) a) i art. 17 ust. 2 w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy.

Prawo krajowe

9 Z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że właściwymi przepisami prawa krajowego są: §§ 2, 5, 19, 24, 25 i 26 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.) oraz ust. 1–5 i ust. 6 akapit 6 załącznika IV do tej ustawy. Przepisy te stanowią odzwierciedlenie właściwych przepisów dyrektywy.

Postępowania przed sądem krajowymi i pytania prejudycjalne

Sprawa C-53/09

10 Spółka Loyalty Management prowadzi program lojalnościowy dla klientów. W ramach tego programu klienci otrzymują punkty, które mogą wymieniać na prezenty lojalnościowe w postaci towarów lub usług, jeżeli nabywają znaczące ilości towarów lub usług od detalistów uczestniczących w tym programie. W ramach programu działają cztery rodzaje podmiotów – sponsorzy, w niniejszym wypadku detaliści, którzy pragną zachęcić klientów do nabywania od nich większej ilości towarów i usług; klienci; podmiot zarządzający programem, w niniejszym wypadku spółka Loyalty Management, oraz dostawcy, to jest w niniejszym wypadku spółki dostarczające prezenty lojalnościowe klientom w zamian za punkty.

11 Sponsorzy przyznają klientom punkty w zamian za każde nabycie towarów lub usług, w sposób odpowiadający wydanej kwocie. Gdy klient zgromadzi wystarczającą liczbę punktów, może otrzymać prezent lojalnościowy w zamian za zgromadzone punkty; prezent ten może otrzymać albo bezpłatnie, albo może go nabyć po obniżonej cenie. Prezenty lojalnościowe zapewniają dostawcy.

12 W ramach tego systemu sponsorzy płacą spółce Loyalty Management określoną kwotę za każdy wydany punkt. Wnoszą także opłatę roczną za wprowadzanie do obrotu, rozwój i promocję omawianego programu. Dostawcy otrzymują określoną, stałą kwotę od spółki Loyalty Management w zamian za każdy wymieniony punkt; opłata ta nosi nazwę „opłaty za usługi".

13 Dostawcy wystawiają spółce Loyalty Management faktury obejmujące podatek VAT od tej opłaty. Gdy spółka Loyalty Management pragnęła odliczyć naliczony podatek

VAT, Commissioners postanowili, że zapłacony podatek VAT obciąża opłatę za usługi, która stanowi wynagrodzenie za czynności dokonane przez dostawców nie na rzecz spółki Loyalty Management, ale na rzecz klientów, chociaż zapłaty za te czynności dokonuje w części lub całości spółka Loyalty Management. Commissioners przyjęli więc, że sporna opłata stanowi wynagrodzenie zapłacone przez osobę trzecią za dostawę prezentów lojalnościowych dla klientów, wobec czego spółka Loyalty Management nie jest uprawniona do odliczenia podatku VAT zapłaconego jako podatek naliczony od tych opłat za usługi.

14 Spółka Loyalty Management zaskarżyła tę decyzję przed VAT and Duties Tribunal (sądem ds. podatku VAT). Sąd ten uznał, że dostawy towarów dla klientów dokonywane przez dostawców w zamian za punkty należy uznać za świadczenie usług na rzecz spółki Loyalty Management.

15 Commissioners wnieśli apelację od tego wyroku do High Court of Justice (England & Wales) (wysokiego sądu dla Anglii i Walii). Sąd ten zmienił orzeczenie VAT and Duties Tribunal przyjmując, że dostawcy dostarczają prezenty lojalnościowe klientom, zaś sporna opłata za usługi stanowi wynagrodzenie ponoszone przez osobę trzecią, w danym wypadku spółkę Loyalty Management, za tę dostawę. Commissioners podnieśli też przed High Court of Justice (England & Wales) tytułem ewentualnym, że w wypadku gdy nagrody występują w postaci towarów, jeżeli przyjmie się, że dostawcy dostarczają te towary na rzecz spółki Loyalty Management, to wówczas spółka ta powinna rozliczyć się z należnego podatku VAT z tytułu dalszej dostawy tychże towarów na rzecz klientów zgodnie z art. 5 ust. 6 szóstej dyrektywy. High Court of Justice (England & Wales) zgodził się z argumentacją podniesioną przez Commissioners tytułem ewentualnym.

16 Spółka Loyalty Management zaskarżyła wyrok High Court of Justice (England & Wales) do Court of Appeal (England & Wales) (sądu apelacyjnego dla Anglii i Walii), który zmienił zaskarżony wyrok. Court of Appeal (England & Wales) orzekł, że opłata za usługi płacona przez spółkę Loyalty Management na rzecz dostawców stanowiła

wynagrodzenie za świadczenie usług na jej rzecz przez tychże dostawców. Wobec tego spółka Loyalty Management miała prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu tych opłat.

17 Commissioners zaskarżyli powyższy wyrok do House of Lords (Izby Lordów), a sąd ten uznał, że w celu wydania orzeczenia niezbędne jest dokonanie wykładni dyrektywy 2006/112, która zastąpiła szóstą dyrektywę.

18 W tych okolicznościach House of Lords postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„W sytuacji, gdy działalność gospodarcza podatnika (zwanego dalej »promotorem«) polega na prowadzeniu programu lojalnościowego dla klientów […] z udziałem wielu podmiotów, w ramach którego promotor zawiera szereg następujących umów:

a) umowy z różnymi spółkami określanymi jako »sponsorzy«, zgodnie z którymi sponsorzy przyznają »punkty« klientom […], gdy ci nabywają towary lub usługi od sponsorów, a sponsorzy dokonują płatności na rzecz promotora;

b) umowy z [klientami], obejmujące postanowienia, zgodnie z którymi, ilekroć uczestnik programu nabywa towary lub usługi od sponsora, uzyskuje on punkty, które może wymieniać na towary lub usługi; oraz

c) umowy z różnymi spółkami (zwanymi dalej »dostawcami«), zgodnie z którymi dostawcy zobowiązują się dostarczać towary lub świadczyć usługi na rzecz [klientów] po obniżonej cenie albo bezpłatnie w sytuacji, gdy uczestnik wymienia punkty na towar lub usługę, w zamian za co promotor ponosi »opłatę manipulacyjną«,

która obliczana jest w stosunku do liczby punktów wymienionych u danego dostawcy w danym okresie.

1) W jaki sposób należy interpretować art. 14, 24 i 73 dyrektywy Rady 2006/112 […] (poprzednio art. 5, 6 i art. 11 część A ust. 1 lit. a) [szóstej dyrektywy]) w odniesieniu do płatności dokonywanych przez promotora na rzecz dostawców?

2) W szczególności, czy przepisy te powinny być interpretowane w ten sposób, że płatności tego rodzaju dokonywane przez promotora na rzecz dostawców należy traktować jako:

   a) wynagrodzenie jedynie za usługi świadczone przez dostawców na rzecz promotora; albo

   b) wynagrodzenie jedynie za towary dostarczone lub usługi świadczone przez dostawców na rzecz [klientów]; albo

   c) wynagrodzenie częściowo za usługi świadczone przez dostawców na rzecz promotora, a częściowo za towary dostarczone lub usługi świadczone przez dostawców na rzecz [klientów]?

3) W wypadku udzielenia odpowiedzi »c« na pytanie drugie, a więc w wypadku uznania, iż opłata manipulacyjna stanowi wynagrodzenie za dwa świadczenia dostawcy – jedno na rzecz promotora, a drugie na rzecz [klientów] – jakie są,

zgodnie z prawem wspólnotowym, kryteria pozwalające ustalić, jaka część opłaty, takiej jak opłata manipulacyjna, odpowiada każdemu z tych dwóch świadczeń?".

Sprawa C-55/09

19 Spółka Baxi wchodzi w skład grupy spółek produkujących ogrzewacze wody oraz powiązane produkty grzewcze. Spółki należące do tej grupy wprowadziły program lojalnościowy dla klientów – w niniejszym wypadku instalatorów ogrzewaczy wody – mający zachęcać ich do nabywania produktów grupy. W rozumieniu pkt 10 niniejszego wyroku spółka Baxi działa w charakterze sponsora tego programu lojalnościowego.

20 Klienci uczestniczący w programie, gdy nabywają produkty od spółki Baxi, otrzymują punkty, które mogą następnie wymieniać na towary lub usługi będące prezentami lojalnościowymi. Należy jednak dodać, że z postanowienia odsyłającego wynika, że spór przed sądem krajowym dotyczy jedynie prezentów lojalnościowych w postaci towarów.

21 Spółka Baxi zleciła zarządzanie omawianym programem lojalnościowym spółce @1 Ltd (zwanej dalej „spółką @1"). Zgodnie z ogólnymi postanowieniami umownymi programu klienci pozostają w stosunku umownym ze spółką Baxi.

22 Zarządzanie omawianym programem lojalnościowym przez spółkę @1 obejmuje w szczególności jego promocję wśród klientów poprzez katalogi oraz Internet, rozpatrywanie wniosków o członkostwo w programie, zarządzanie kontami klientów, wybór, nabywanie i dostarczanie prezentów lojalnościowych, jak również prowadzenie infolinii dla klientów.

23 Istotna różnica pomiędzy omawianym programem a programem lojalnościowym w sprawie C-53/09 polega na tym, że spółka @1 wybiera, nabywa i dostarcza prezenty lojalnościowe klientom. Spółka ta działa więc równocześnie jako zarządzający programem lojalnościowym, jak i dostawca prezentów. Klienci otrzymują prezenty lojalnościowe wyłącznie w zamian za punkty. Nie mogą oni nabywać prezentów lojalnościowych po obniżonej cenie. Spółki Baxi płaci na rzecz spółki @1 cenę detaliczną prezentów lojalnościowych, jak również wnosi pewne inne opłaty z tytułu określonych usług szczególnych.

24 Spółka Baxi pragnęła odliczyć podatek VAT zapłacony z tytułu płatności na rzecz spółki @1. Commissioners uznali, że cena detaliczna towarów płacona przez spółkę Baxi na rzecz spółki @1 składa się z dwóch elementów. Pierwszym elementem tej ceny jest wynagrodzenie za usługi świadczone przez spółkę @1 na rzecz spółki Baxi; w odniesieniu do tego elementu spółka Baxi ma prawo odliczyć podatek VAT naliczony jej przez spółkę @1. Drugim elementem ceny jest wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów dokonywaną przez spółkę @1 na rzecz klientów; w odniesieniu do tego elementu spółka Baxi nie jest uprawniona do odliczania naliczonego podatku VAT.

25 Spółka Baxi zaskarżyła tę decyzję do VAT and Duties Tribunal. Sąd ten oddalił skargę spółki Baxi i uznał, że spółka @1 dostarczała prezenty lojalnościowe spółce Baxi, a następnie spółka Baxi dostarczała je nieodpłatnie klientom. Wobec tego spółka Baxi mogła odliczać naliczony podatek VAT z tytułu dostaw towarów na jej rzecz, ale była zobowiązana wykazywać należny podatek VAT z tytułu dalszej dostawy towarów klientom.

26 Spółka Baxi wniosła apelację od tego wyroku do High Court of Justice (England & Wales), który orzekł, że spółka @1 dostarczała prezenty lojalnościowe klientom, a nie spółce Baxi, jednakże spółka @1 świadczyła usługi na rzecz spółki Baxi obejmujące m.in. dostarczanie towarów klientom. Cena płacona przez spółkę Baxi stanowiła więc wynagrodzenie za tę usługę, wobec czego spółka Baxi była uprawniona do traktowania podatku VAT ujętego w fakturach wystawianych przez spółkę @1 jako podatku naliczonego.

27 Commissioners zaskarżyli powyższy wyrok do Court of Appeal (England & Wales), który orzekł, że spółka Baxi była uprawniona do uzyskania zwrotu podatku VAT należnego od całej płatności na rzecz spółki @1. Zdaniem tego sądu należy uznać, że całość płatności dokonanej przez spółkę Baxi stanowiła wynagrodzenie za usługę świadczoną na jej rzecz przez spółkę @1, w ramach której ta ostatnia dokonywała dostaw towarów na rzecz klientów, a tym samym promowała spółkę Baxi i skłaniała klientów do lojalności wobec niej, zwalniając jednocześnie spółkę Baxi z jej zobowiązań wobec klientów w ramach programu lojalnościowego.

28 Commissioners zaskarżyli powyższy wyrok do House of Lords, a sąd ten uznał, że w celu wydania orzeczenia niezbędne jest dokonanie wykładni dyrektywy 2006/112, która zastąpiła szóstą dyrektywę.

29 W tych okolicznościach House of Lords postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„W sytuacji, gdy

A podatnik prowadzi program promocji handlowej zarządzany przez spółkę reklamowo-marketingową, w ramach którego klientom podatnika przyznawane są »punkty« w związku z nabywaniem przez nich towarów od podatnika;

B klienci wymieniają punkty na nagrody otrzymywane bezpłatnie od spółki reklamowo-marketingowej;

C podatnik umówił się z tą drugą spółką, że będzie jej płacił sugerowaną cenę detaliczną nagród:

1) W jaki sposób należy interpretować art. 14, 24, 73 i 168 dyrektywy 2006/112 […] (poprzednio art. 5, 6 i art. 11 część A ust. 1 lit. a) oraz art. 17 ust. 2 [w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1] szóstej dyrektywy) w odniesieniu do płatności dokonywanych przez podatnika na rzecz drugiej spółki?

2) W szczególności czy przepisy te powinny być interpretowane w ten sposób, że płatności dokonywane przez podatnika na rzecz drugiej spółki należy traktować:

   a) wyłącznie jako wynagrodzenie za świadczenie usług przez drugą spółkę na rzecz podatnika;

   b) wyłącznie jako wynagrodzenie pochodzące od osoby trzeciej za dostawę towarów dokonaną przez drugą spółkę na rzecz klientów;

   c) częściowo jako wynagrodzenie za dostawy towarów lub świadczenie usług przez drugą spółkę na rzecz podatnika, a częściowo jako wynagrodzenie za dostawy towarów przez drugą spółkę na rzecz klientów; albo

   d) jako wynagrodzenie zarówno za świadczenie usług reklamowych i marketingowych oraz za dostawy nagród dokonywane przez drugą spółkę na rzecz podatnika?

3) W wypadku udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi, zgodnie z którą płatności tego rodzaju stanowią częściowo wynagrodzenie za świadczenie usług przez drugą spółkę na rzecz podatnika, a częściowo wynagrodzenie pochodzące od osoby trzeciej, wypłacane przez podatnika na rzecz drugiej spółki z tytułu dostaw towarów dokonywanych przez drugą spółkę na rzecz klientów podatnika, jakie są, zgodnie z prawem wspólnotowym, kryteria pozwalające dokonać podziału płatności pomiędzy te dwa świadczenia?".

30 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 11 marca 2009 r. sprawy C-53/09 i C-55/09 zostały połączone w zakresie postępowania pisemnego i ustnego oraz w zakresie wyrokowania.

Uwagi wstępne

31 Ponieważ sąd krajowy odwołuje się w swych postanowieniach zarówno do szóstej dyrektywy, jak i do dyrektywy 2006/112, należy wskazać, że ta ostatnia została wydana w dniu 28 listopada 2006 r., a weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r., to jest w okresie późniejszym w stosunku do stanu faktycznego spraw przed sądem krajowym. Wobec tego należy udzielić odpowiedzi na pytania sądu krajowego jedynie w oparciu o szóstą dyrektywę.

32 W odniesieniu do sprawy C-53/09 należy także zauważyć, że ani w pytaniach przedstawionych przez sąd krajowy, ani w toku rozprawy przed Trybunałem nie zostało podniesione zagadnienie stosunków pomiędzy sponsorami a podmiotem zarządzającym programem lojalnościowym, tj. spółką Loyalty Management. Wobec powyższego ocena dokonana przez Trybunał zostanie ograniczona do pytań w brzmieniu przedstawionym przez sąd krajowy.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

33 Pytania sądu krajowego, które należy zbadać łącznie, dotyczą w istocie zagadnienia, czy w ramach programu lojalnościowego dla klientów, takiego jak programy będące przedmiotem sporu w sprawach przed sądem krajowym:

— płatności dokonywane przez podmiot zarządzający takim programem na rzecz dostawców, którzy dostarczają prezenty lojalnościowe klientom należy, w sprawie C-53/09, uznać za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów tym klientom, względnie za świadczenie usług przez dostawców na rzecz klientów, lub też za wynagrodzenie za świadczenie usług przez dostawców na rzecz podmiotu zarządzającego tym programem; oraz

— czy płatności dokonywane przez sponsora na rzecz podmiotu zarządzającego omawianym programem, w sytuacji gdy podmiot zarządzający dostarcza klientom prezenty lojalnościowe należy, w sprawie C-55/09, uznać za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów dokonywaną przez podmiot zarządzający programem na rzecz klientów lub za wynagrodzenie za usługi świadczone przez zarządzającego na rzecz sponsora.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

34 W sprawie C-53/09 spółka Loyalty Management twierdzi, że płatności, jakich dokonuje ona na rzecz dostawców, stanowią wynagrodzenie za usługi świadczone przez nich na jej rzecz. Usługi te stanowią wykonanie zobowiązań umownych i obejmują m.in. podjęcie się przez dostawców dostarczania towarów lub świadczenia usług na rzecz klientów po obniżonej cenie lub nieodpłatnie.

35 W sprawie C-55/09 spółka Baxi twierdzi, że płatności, jakich dokonuje ona na rzecz spółki @1, stanowią wynagrodzenie za usługi świadczone przez tę spółkę na jej rzecz. Obejmują różne usługi reklamowe, włączając w to dostarczanie prezentów lojalnościowych klientów oraz dostarczanie informacji o klientach spółki Baxi.

36 Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa, rządu greckiego oraz Komisji Europejskiej płatności dokonywane w sprawie C-53/09 przez spółkę Loyalty Management na rzecz dostawców należy uznać za wynagrodzenie płatne przez osobę trzecią, tj. spółkę Loyalty Management, za dostawy towarów dokonywane przez dostawców na rzecz klientów lub też, zależnie od rodzaju prezentu lojalnościowego, za usługi świadczone przez dostawców na rzecz klientów.

37 W sprawie C-55/09 wskazane rządy oraz Komisja wyraziły pogląd, że płatności dokonywane przez spółkę Baxi na rzecz spółki @1 należy uznać za wynagrodzenie, płatne przez osobę trzecią, tj. spółkę Baxi, za dostawy towarów dokonywane przez spółkę @1 na rzecz klientów. Niemniej jednak rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja zgadzają się z twierdzeniem, że jeden z elementów płatności dokonywanych przez spółkę Baxi na rzecz spółki @1 – to jest różnica pomiędzy ceną detaliczną prezentów lojalnościowych, jaką płaci spółka Baxi spółce @1, a ceną, po jakiej spółka @1 nabywa te prezenty lojalnościowe – stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone przez spółkę @1 na rzecz spółki Baxi.

Odpowiedź Trybunału

38 Należy przypomnieć, że wspólny system podatku VAT zasadza się na zastosowaniu do towarów i usług, aż do etapu sprzedaży detalicznej, powszechnego podatku konsumpcyjnego ściśle proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości czynności handlowych, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji

poprzedzającym etap, na którym podatek jest pobierany (zob. w szczególności wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 21).

39 Należy także przypomnieć, że uwzględnianie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT (zob. po pierwsze, gdy chodzi o pojęcie miejsca prowadzenia działalności gospodarczej w odniesieniu do podatku VAT wyroki: z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. s. I-1005, pkt 23; z dnia 28 czerwca 2007 r. w sprawie C-73/06 Planzer Luxembourg, Zb.Orz. s. I-5655, pkt 43, oraz po drugie, gdy chodzi o ustalenie odbiorcy dostawy towaru, zob. analogicznie wyrok z dnia 6 lutego 2003 r. w sprawie C-185/01 Auto Lease Holland, Rec. s. I-1317, pkt 35, 36).

40 W świetle powyższego, aby udzielić odpowiedzi na pytania zadane przez sąd krajowy, należy po pierwsze określić charakter czynności dokonywanych w ramach programów lojalnościowych będących przedmiotem sporów przed sądem krajowym.

41 Z postanowień odsyłających wynika, że sporne programy lojalnościowe mają na celu skłonienie klientów do nabywania towarów względnie usług od określonych przedsiębiorców handlowych. W tym celu spółka Loyalty Management w sprawie C-53/09 i spółka @1 w sprawie C-55/09 świadczą określone usługi związane z zarządzaniem tymi programami.

42 Niemniej jednak rzeczywiste zdarzenia gospodarcze polegały na dostarczaniu klientom przez dostawców prezentów lojalnościowych, zarówno w postaci towarów, jak też – w sprawie C-53/09 – w postaci usług.

43 Aby ustalić, czy ta czynność, polegająca na dostarczaniu prezentów lojalnościowych, podlega podatkowi VAT, należy ustalić, czy na mocy art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

44 Artykuł 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że za dostawę towarów uważa się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel.

45 Z brzmienia tego przepisu wynika, że pojęcie dostawy towarów obejmuje nie tylko przeniesienie własności w formie przewidzianej przez dane prawo krajowe, lecz obejmuje ono także wszelkie przeniesienie władztwa nad rzeczami, które pozwala drugiej stronie na rozporządzanie nimi jak właściciel (zob. wyroki: z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Zb.Orz. s. I-285, pkt 7; ww. wyrok w sprawie Auto Lease Holland, pkt 32).

46 Zgodnie z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy „świadczenie usług" należy rozumieć jako każdą czynność niestanowiącą dostawy towarów.

47 Z postanowienia odsyłającego w sprawie C-53/09 wynika, że spółka Loyalty Management zawiera umowy z dostawcami, na mocy których, gdy dostawcy dostarczają w zamian za punkty prezenty lojalnościowe klientom, spółka Loyalty Management płaci umówioną kwotę za te punkty. Wobec tego na mocy umów zawieranych pomiędzy spółką Loyalty Management a każdym z dostawców, warunkiem otrzymania przez dostawców zapłaty od spółki Loyalty Management jest dostarczenie prezentów lojalnościowych klientom, przy czym mogą one występować nie tylko w postaci

rzeczy, ale także usług. Tylko bowiem w ten sposób dostawcy mogą uzyskać punkty, za które następnie zapłaci im spółka Loyalty Management.

48 Również z postanowienia odsyłającego w sprawie C-55/09 wynika, że spółka @1 zaopatruje się w prezenty lojalnościowe, a ich zasób stanowi własność tej spółki. Wobec tego spółka @1 nie tylko ma prawo do przekazywania prezentów lojalnościowych klientom jak właściciel, ale w rzeczywistości jest ona ich właścicielem. Z postanowienia odsyłającego wynika ponadto, że spółka @1 dostarcza prezenty lojalnościowe klientom.

49 Należy ponadto stwierdzić, że w sprawach przed sądem krajowym dostawcy dokonywali dostaw towarów na rzecz klientów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, a także – w sprawie C-53/09 – świadczyli na rzecz klientów usługi w rozumieniu art. 6 ust. 1 tejże dyrektywy.

50 Po drugie, należy ustalić, czy czynności te zostały dokonane odpłatnie.

51 W tym zakresie z orzecznictwa wynika, że odpłatna dostawa towarów lub świadczenie usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem (zob. w szczególności w odniesieniu do świadczenia usług wyrok z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council, Rec. s. 1443, pkt 12).

52 W celu ustalenia, czy występuje wynagrodzenie, a jeżeli tak, to czy istnieje związek pomiędzy takim wynagrodzeniem a dostarczonym towarem względnie świadczoną usługą, należy wskazać, że wysokość ceny, jaką klienci płacą sponsorom za towary lub

usługi w sprawie C-53/09 oraz jaką płacą spółce Baxi za towary w sprawie C-55/09, jest taka sama, niezależnie od tego, czy klienci uczestniczą w programie lojalnościowym, czy też w nim nie uczestniczą.

53 W tych okolicznościach należy przypomnieć, że w ramach programu lojalnościowego, na mocy którego spółka naftowa przekazywała towary nabywcom paliwa w zamian za punkty, które nabywcy ci uzyskiwali w zależności od ilości nabywanego paliwa poprzez płacenie ceny detalicznej paliwa na stacji paliw, Trybunał uznał, że spółka naftowa nie mogła skutecznie twierdzić, że cena płacona przez nabywców paliw zawierała w sobie w rzeczywistości wartość punktów lub towarów uzyskiwanych w zamian za te punkty, ponieważ każdy nabywca paliwa, niezależnie od tego, czy zbierał punkty, płacił tę samą cenę detaliczną (zob. podobnie wyrok z dnia 27 kwietnia 1999 r. w sprawie C-48/97 Kuwait Petroleum, Rec. s. I-2323, pkt 31).

54 Trybunał orzekł bowiem, że z jednej strony sprzedaż paliwa prowadząca do przyznawania punktów klientom, a z drugiej strony przekazywanie towarów w zamian za punkty stanowiły dwie odrębne czynności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Kuwait Petroleum, pkt 28).

55 Z powyższego wynika więc, że w sprawach przed sądem krajowym, z jednej strony, sprzedaż towarów oraz świadczenie usług, prowadzące do przyznawania punktów klientom, zaś z drugiej strony przekazywanie prezentów lojalnościowych w zamian za te punkty, stanowią dwie odrębne czynności.

56 Jak wskazał rząd Zjednoczonego Królestwa, szósta dyrektywa nie wymaga dla uznania dostawy towarów lub świadczenia usług za czynności odpłatne w rozumieniu art. 2 pkt 1 tej dyrektywy, by wynagrodzenie za te towary lub usługi było płatne

bezpośrednio przez ich odbiorcę. Zgodnie bowiem z art. 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy wynagrodzenie może pochodzić od osoby trzeciej.

57 W tym zakresie z postanowienia odsyłającego w sprawie C-53/09 wynika, że gdy klienci wymieniają punkty na towary lub usługi dostarczane przez dostawców, ci ostatni otrzymują wynagrodzenie od spółki Loyalty Management. Wynagrodzenie to obliczane jest poprzez zsumowanie opłat za usługi, które stanowią stałą kwotę za każdy punkt, który został wymieniony na część lub całość ceny prezentu lojalnościowego. W tych okolicznościach należy stwierdzić, przychylając się do poglądu wyrażonego przez rząd Zjednoczonego Królestwa, że płatność ta stanowi wynagrodzenie za świadczenie prezentów lojalnościowych.

58 W sprawie C-55/09 z postanowienia odsyłającego także wynika, że koszt prezentów lojalnościowych jest ujmowany przez spółkę @1 w fakturach, jakie spółka ta wystawia spółce Baxi według ceny detalicznej powiększonej o koszty wysyłki do miejsca zamówienia, w którym to miejscu następują przeniesienie własności i wymiana punktów. Wobec tego, po odjęciu marży handlowej naliczanej przez spółkę @1, która stanowi różnicę pomiędzy ceną detaliczną prezentów lojalnościowych, a ceną, po jakiej spółka @1 zaopatruje się w te prezenty, płatność dokonywana przez spółkę Baxi na rzecz spółki @1 stanowi wynagrodzenie za dostawę tychże prezentów.

59 Tymczasem w sprawie C-55/09 spółka Baxi twierdzi, że wynagrodzeniu odpowiada, w charakterze świadczenia wzajemnego, nie dostawa towarów, ale złożona usługa reklamowa, która obejmuje różne usługi, a wśród nich dostawę prezentów lojalnościowych klientom.

60 W tym zakresie z orzecznictwa Trybunału wynika, że w przypadku gdy transakcja składa się z zespołu świadczeń i działań, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich jest ona dokonywana, w celu określenia, po pierwsze, czy chodzi o dwa

lub więcej świadczenia odrębne, czy też o jedno świadczenie, a po drugie, czy w tym ostatnim przypadku owo jedno świadczenie powinno zostać zaklasyfikowane jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług (zob. podobnie wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-111/05 Aktiebolaget NN, Zb.Orz. s. I-2697, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 Z postanowienia odsyłającego w sprawie C-55/09 wynika, że płatności dokonywane przez spółkę Baxi na rzecz spółki @1 odpowiadają cenie detalicznej prezentów lojalnościowych powiększonej o koszty opakowania i wysyłki, wobec czego spółka @1 nalicza marżę handlową w postaci różnicy pomiędzy ceną detaliczną prezentów lojalnościowych a ceną, po jakiej sama zaopatruje się w te prezenty.

62 Wobec tego, jak przyznają zarówno rząd Zjednoczonego Królestwa, jak i Komisja, płatność taka jak płatność dokonywana w stanie faktycznym sprawy C-55/09, może zostać podzielona na dwa elementy, z których każdy odpowiada odrębnemu świadczeniu.

63 W konsekwencji cena nabycia prezentów lojalnościowych przez spółkę @1 stanowi wynagrodzenie za ich dostawę klientom, podczas gdy różnica pomiędzy ceną detaliczną, jaką płaci spółka Baxi, a ceną nabycia, którą zapłaciła spółka @1 w celu zaopatrzenia się w te prezenty, to jest jej marża handlowa, stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone przez spółkę @1 spółce Baxi.

64 Z kolei w sprawie C-53/09 spółka Loyalty Management w swych uwagach pisemnych oraz wystąpieniach ustnych twierdziła, że płatności dokonywane przez nią na rzecz dostawców nie stanowią wynagrodzenia za co najmniej dwa różne świadczenia. Do sądu krajowego należy zatem ustalenie, czy jest tak w istocie.

65 W świetle powyższych rozważań na pytania zadane przez sąd krajowy należy udzielić odpowiedzi, że w ramach programu lojalnościowego dla klientów, takiego jak programy będące przedmiotem spraw przed sądem krajowym, art. 5, art. 6, art. 11 część A ust. 1 lit. a) oraz art. 17 ust. 2 w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy należy rozumieć następująco:

— płatności dokonywane przez podmiot zarządzający takim programem na rzecz dostawców, którzy dostarczają prezenty lojalnościowe klientom należy, w sprawie C-53/09, uznać za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów tym klientom, względnie za świadczenie im usług. Zadaniem sądu krajowego jest natomiast ustalenie, czy płatności te obejmują także wynagrodzenie za świadczenie usług odpowiadające odrębnej usłudze;

— płatności dokonywane przez sponsora na rzecz podmiotu zarządzającego omawianym programem, który to podmiot dostarcza klientom prezenty lojalnościowe, należy, w sprawie C-55/09, uznać w części za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów klientom, a w części za wynagrodzenie za usługi świadczone przez zarządzającego tym programem na rzecz sponsora.

W przedmiocie kosztów

66 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

W ramach programu lojalnościowego dla klientów, takiego jak programy będące przedmiotem spraw przed sądem krajowym, art. 5, art. 6, art. 11 część A ust. 1 lit. a) oraz art. 17 ust. 2 w brzmieniu wynikającym z art. 28f pkt 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., należy rozumieć następująco:

— **płatności dokonywane przez podmiot zarządzający takim programem na rzecz dostawców, którzy dostarczają prezenty lojalnościowe klientom, należy, w sprawie C-53/09, uznać za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów tym klientom, względnie za świadczenie im usług. Zadaniem sądu krajowego jest natomiast ustalenie, czy płatności te obejmują także wynagrodzenie za świadczenie usług odpowiadające odrębnej usłudze;**

— **płatności dokonywane przez sponsora na rzecz podmiotu zarządzającego omawianym programem, który to podmiot dostarcza klientom prezenty lojalnościowe należy, w sprawie C-55/09, uznać w części za wynagrodzenie płacone przez osobę trzecią za dostawę towarów klientom, a w części za wynagrodzenie za usługi świadczone przez zarządzającego tym programem na rzecz sponsora.**

Podpisy