РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

7 октомври 2010 година *

По съединени дела C-53/09 и C-55/09

с предмет преюдициални запитвания, отправени на основание член 234 ЕО от House of Lords (Обединено кралство) с актове от 15 декември 2008 г., постъпили в Съда съответно на 6 и 9 февруари 2009 г., по дело

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

срещу

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

Baxi Group Ltd (C-55/09),

* Език на производството: английски.

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J. N. Cunha Rodrigues, председател на състава, г-н Ал. Арабаджиев, г-н A. Rosas (докладчик), г-н U. Lõhmus и г-жа P. Lindh, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 21 януари 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Loyalty Management UK Ltd, от г-н G. Sinfield, solicitor, и г-н D. Milne, QC,

— за Baxi Group Ltd, от г-н B. Cooper, solicitor, и г-н D. Scorey, barrister,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-н L. Seeboruth и г-н S. Hathaway, в качеството на представители, подпомагани от г-н R. Hill, barrister,

— за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis и г-н I. Bakopoulos, както и от г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа M. Afonso и г-н R. Lyal, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалните запитвания се отнасят до тълкуването на член 5, член 6, член 11, A, параграф 1, буква а) и член 17, параграф 2 в редакцията му, следваща от член 28е, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година (ОВ L 102, стр. 18, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Преюдициалните запитвания са отправени в рамките на две производства, в едното от които Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) и Loyalty Management UK Ltd (наричано по-нататък „LMUK“) (дело C-53/09), а в другото — Commissioners и Baxi Group Ltd (наричано по-нататък „Baxi“) (дело C-55/09), спорят по въпроса за квалификацията,

за целите на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), на насрещната престация за плащанията, съответно от организатора на програмата на доставчиците на подаръците за лоялни клиенти и от търговеца на доставящия подаръците организатор на програмата за лоялни клиенти.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облагат доставките на стоки или услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

4 Съгласно член 5 от тази директива:

„1. „Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

[…]

6. Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, които са част от неговото предприятие, за лични нужди или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият за тези стоки или за техни компоненти данък върху добавената стойност е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка. Не се третират така обаче дадените мостри или подаръци с малка стойност за нуждите на стопанската дейност на данъчнозадълженото лице. [неофициален превод]“

5 Член 6 от Директивата предвижда:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5.

[…]

2. Като възмездна доставка на услуги се третират:

[…]

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето.

[…]. [неофициален превод]“

6 Член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива предвижда:

„A. На територията на страната

1. Данъчната основа е:

а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява насрещна престация, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на клиента, получателя или трета страна, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки;.[неофициален превод]“

7 Съгласно член 17, параграф 2 в редакцията му, следваща от член 28е, точка 1 от тази директива:

„Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

а) дължимия или платен [ДДС] за стоките и услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице на територията на страната;

б) дължимия или платен [ДДС] за вносните стоки на територията на страната;

в) [ДДС] съгласно член 5, параграф 7, буква а), член 6, параграф 3 и член 28а, параграф 6. [неофициален превод]“

8 Членове 14, 16, 24, 26, 73, 74 и 168 Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) по същество възпроизвеждат разпоредбите на член 5, член 6, член 11, А, параграф 1, буква а), както и на член 17, параграф 2 в редакцията му, следваща от член 28е, точка 1 от Шеста директива.

Национално право

9 От представената на Съда преписка е видно, че релевантните разпоредби от националното право са членове 2, 5, 19, 24, 25 и 26 от Закона за ДДС от 1994 г. (Value Added Tax Act 1994), както и приложение № 4, параграфи 1—5, приложение № 6, параграф 6 от този закон. Тези разпоредби възпроизвеждат съответните норми от Шеста директива.

Спорове по главното производство и преюдициални въпроси

Дело C-53/09

10 LMUK управлява програма за лоялни клиенти. В рамките на тази програма клиентите получават точки, които могат да заменят срещу подаръци за лоялни клиенти, представляващи стоки или услуги, в случай че закупят значителни количества стоки или услуги от търговците на дребно, включени в посочената програма. Участниците в нея са четири групи, а именно „спонсорите“ — в конкретния случай търговците на дребно, които се стремят да мотивират потребителите да купуват повече от тях; „клиентите“; „организаторът“ на разглежданата програма — LMUK в настоящия случай — и „доставчиците“ — в конкретния случай дружествата, доставящи подаръците за лоялни клиенти в замяна на техните точки.

11 За всяка покупка спонсорите предоставят на клиентите точки, чийто брой зависи от размера на похарчената сума. Когато клиентът натрупа достатъчен брой точки, срещу тях може да получи на намалена цена или безплатно подарък за лоялен клиент. Подаръците за лоялни клиенти се предоставят от доставчиците.

12 В рамките на тази система спонсорите заплащат на LMUK определена сума за всяка отпусната точка. Заплащат също и годишна такса за търговското разпространение, развитието и популяризирането на конкретната програма. За всяка обменена точка доставчиците получават от LMUK фиксирана сума, наречена „комисиона за услугата“.

13 Доставчиците издават на LMUK фактура с включен ДДС, начислен върху тази комисиона. Когато LMUK предприема действия за приспадането на този ДДС

по получените доставки, Commissioners решават, че платеният данък представлява данък върху комисиона, която се явява насрещна престация за сделките, сключени от доставчиците в полза на клиентите, а не на LMUK, независимо че плащането по тези сделки се извършва изцяло или частично от LMUK. По този начин Commissioners приемат, че разглежданата комисиона представлява заплащана от трето лице насрещна престация в замяна на доставката на подаръци за лоялни клиенти и поради тази причина LMUK няма право да приспадне данъка по получените доставки, платен върху размера на тази комисиона.

14 LMUK обжалва това решение пред VAT and Duties Tribunal. Тази юрисдикция приема, че извършваните при замяната на съответните точки доставки на стоки от доставчиците на клиентите следва да се разглеждат като доставки на услуги на LMUK.

15 Commissioners обжалват съдебното решение пред High Court of Justice (England & Wales). Тази юрисдикция отменя решението на VAT and Duties Tribunal и постановява, че доставчиците предоставят подаръците за лоялни клиенти и че разглежданата комисиона представлява насрещна престация, заплащана от трето лице, в случая — от LMUK — в замяна на посочената доставка. Commissioners посочват пред High Court of Justice (England & Wales) и друг „довод при условията на евентуалност", свързан с хипотезата, в която подаръците представляват стоки; в този случай според Commissioners, ако доставчиците доставят тези стоки на LMUK, следва изводът, че LMUK дължи съответния данък върху предполагаемата последваща доставка на тези стоки на клиентите в съответствие с член 5, параграф 6 от Шеста директива. По отношение на този довод, посочен при условията на евентуалност, High Court of Justice (England & Wales) се произнася в полза на Commissioners.

16 LMUK сезира Court of Appeal (England & Wales), който отменя решението на High Court of Justice (England & Wales). Court of Appeal (England & Wales) приема, че LMUK заплаща комисиона на доставчиците, която представлява насрещна

престация за услугите, които доставчиците предоставят на LMUK. Следователно LMUK има право да приспадне начисления върху тази комисиона ДДС.

17 Сезиран с жалбата на Commissioners, House of Lords приема, че за да се произнесе по отнесения пред нея спор, е необходимо Съдът да постанови решение относно тълкуването на Директива 2006/112, по-рано Шеста директива.

18 При тези обстоятелства House of Lords решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„В случай че данъчнозадължено лице (наричано по-нататък „организатор“) упражнява търговска дейност, състояща се в управление на програма за лоялни клиенти с множество участници, в рамките на която организаторът сключва различни споразумения, както следва:

а) споразумения с различни дружества, наречени „спонсори“, според които спонсорите предоставят „точки“ на клиентите […], купуващи техни стоки или услуги, като спонсорите извършват плащания на организатора;

б) споразумения с [клиентите], в които се предвижда, че когато те купуват стоки и/или услуги от спонсорите, получават точки, които могат да заменят срещу стоки и/или услуги; и

в) споразумения с различни дружества (наречени „доставчици“), съгласно които доставчиците се съгласяват, по-специално, да предоставят на [клиентите] стоки и/или услуги на цена, която е по-ниска от обичайно дължимата, или безплатно, когато съответният [клиент] заменя точките си, а от своя страна

организаторът заплаща „комисиона за услугата“, изчислена според броя на точките, заменени при съответния доставчик през разглеждания период.

1) Как трябва да се тълкуват членове 14, 24 и 73 от Директива 2006/112 […] (предишни член 5, член 6 и член 11, A, параграф 1, буква а) от [Шеста директива]), когато организаторът извършва плащания на доставчиците?

2) По-конкретно, трябва ли тези разпоредби да се тълкуват в смисъл, че плащания като извършваните от организатора на доставчиците, следва да се считат за:

   а) насрещна престация само за доставката на услуги от доставчиците на организатора, или за

   б) насрещна престация само за доставката на стоки и/или услуги от доставчиците на [клиентите], или за

   в) насрещна престация отчасти за доставката на услуги от доставчиците в полза на организатора и отчасти за доставката на стоки и/или услуги от доставчиците на [клиентите]?

3) Ако отговорът на втория въпрос е буква в), така че комисионата за услуга се явява насрещната престация за две доставки, извършени от доставчиците: едната — на организатора, а другата — на [клиентите], кои са критериите, които трябва да се приложат съгласно общностното право, за да се определи

как комисиона като комисионата за услуга следва да бъде разпределена между тези две доставки?“

Дело C-55/09

19 Вахі е част от група от дружества, произвеждащи парни котли и други подобни уреди за отопление. Тази група от дружества въвежда програма за лоялни клиенти, с която цели да стимулира в конкретния случай лицата, инсталиращи парни котли, да купуват произвежданите уреди. Ако се използват понятията по точка 10 от настоящото решение, Вахі има функцията на „спонсор“ в рамките на съответната програма.

20 Клиентите, участващи в тази програма, получават точки при покупката на продукти на Вахі, като могат да заменят тези точки срещу подаръци за лоялни клиенти, състоящи се от стоки или услуги. Следва да се посочи обаче, че, видно от акта за преюдициално запитване, спорът по главното производство се отнася до случая, в който подаръците за лоялни клиенти са единствено стоки.

21 Вахі възлага управлението на разглежданата програма за лоялни клиенти на @1 Ltd (наричано по-нататък „@1“). Съгласно общите условия на програмата клиентите са в договорно отношение с Вахі.

22 Управлението на програмата за лоялни клиенти от страна на @1 включва по-специално търговското ѝ разпространение сред клиентите с помощта на каталози и интернет, обработка на заявките за записване в програмата, управление на сметките на клиентите, избор, закупуване и доставка на подаръците за лоялни клиенти, както и телефонна линия за клиентите.

23 Тази програма се различава съществено от програмата по дело C-53/09 по обстоятелството, че @1 избира и купува подаръците за лоялни клиенти и ги доставя на клиентите. Следователно това дружество изпълнява едновременно функциите на организатор на програмата за лоялни клиенти и на доставчик. Подаръците за лоялни клиенти се предоставят единствено срещу замяна на точки. Не е възможно подарък за лоялен клиент да се придобие чрез покупката му на по-ниска цена. Baxi заплаща на @1 продажната цена на дребно на подаръците за лоялни клиенти, както и определени разходи за предоставянето на специфичните услуги.

24 Baxi подава искане за приспадане на ДДС, начислен върху сумите, които плаща на @1. Commissioners приемат, че продажната цена на дребно на стоките, заплащани от Baxi на @1 се състои от две части. Една част от тази сума представлява насрещна престация за услугите, предоставяни от @1 на Baxi, за които последното има право да приспадне ДДС, начислен от @1 в съответната фактура. Другата част представлява предоставяна от страна на трето лице насрещна престация за доставката на стоките от @1 на съответните клиенти, за която престация Baxi не би могло да приспадне съответния ДДС.

25 Baxi обжалва това решение пред VAT and Duties Tribunal. Тази юрисдикция отхвърля исканията на Baxi, като постановява, че @1 доставя подаръците за лоялни клиенти, което след това ги доставя на клиентите без насрещна престация. Следователно Baxi има право да приспадне ДДС, начислен върху доставката на стоките, предназначени за него, но е длъжно да декларира ДДС, начислен при последващото прехвърляне на стоките на съответните клиенти.

26 Baxi обжалва това съдебно решение пред High Court of Justice (England & Wales), който приема, че @1 доставя подаръците за лоялни клиенти на съответните клиенти, а не на Baxi, но че същевременно @1 доставя определени услуги на Baxi, състоящи се в доставка на стоките на клиентите. Цената, заплащана от Baxi, представлява насрещната престация за предоставянето на тази услуга, поради което Baxi има право да разглежда целия ДДС, начислен във фактурите на @1, като платен по получени доставки.

27 Commissioners отнасят случая до Court of Appeal (England & Wales), който приема, че Baxi има право да възстанови платения ДДС върху всички плащания към @1. Според тази юрисдикция следва да се смята, че Baxi е извършвало всички плащания в замяна на предоставената от @1 услуга, която се състои отчасти от доставка на стоките на клиентите, с която се популяризира дейността на Baxi, създават се постоянни клиенти и се изпълняват вместо Baxi задълженията му по програмата за лоялни клиенти.

28 Сезиран с жалба от Commissioners, House of Lords приема, че за да се произнесе по отнесения пред нея спор, е необходимо Съдът да постанови решение относно тълкуването на Директива 2006/112, по-рано Шеста директива.

29 При тези обстоятелства House of Lords решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„В случай че

а) данъчнозадължено лице организира програма за популяризиране на дейността си, управлявана от дружество за реклама и маркетинг, съгласно която на клиентите на данъчнозадълженото лице се предоставят „точки“, когато купуват стоки от това данъчнозадължено лице;

б) в замяна на точките клиентите получават от дружеството за реклама и маркетинг подаръци за лоялни клиенти, без да ги заплащат;

в) данъчнозадълженото лице се е договорило с дружеството за реклама и маркетинг да му заплаща продажната цена на дребно на стоките, предоставяни като подаръци за лоялни клиенти:

1) Как следва да се тълкуват членове 14, 24, 73 и 168 от Директива 2006/112 […] (по-рано член 5, член 6, член 11, A, параграф 1, буква а) и член 17, параграф 2 [в редакцията му, следваща от член 28е, точка 1] от [Шеста директива] с оглед на плащанията, извършвани от данъчнозадълженото лице, на другото дружество?

2) В частност, следва ли тези разпоредби да се тълкуват в смисъл, че извършваните от данъчнозадълженото лице плащания на другото дружество трябва да се считат:

а) единствено за насрещна престация за доставката на услугите от другото дружество на данъчнозадълженото лице;

б) единствено за предоставяна от трето лице насрещна престация за доставката на стоките от другото дружество на съответните клиенти;

в) отчасти за насрещна престация за доставката на услуги от другото дружество на данъчнозадълженото лице, отчасти като насрещна престация за доставката на стоки от другото дружество на клиентите, или

г) от една страна, за насрещна престация за доставката на рекламни и маркетингови услуги от другото дружество на данъчнозадълженото лице, а от друга — за насрещна престация за доставката на подаръците за лоялни клиенти от другото дружество на данъчнозадълженото лице?

3) Ако отговорът на втория въпрос е, че такива плащания трябва да се считат отчасти за насрещна престация за доставката на услуги от другото дружество на данъчнозадълженото лице и отчасти за предоставена от трето лице (т.е. данъчнозадълженото лице) насрещна престация на другото дружество за доставката на стоки от това друго дружество на съответните клиенти, какви са установените от общностното право критерии, за да се определи как следва да се разпредели плащането между тези две доставки?“

30 С определение на председателя на Съда от 11 март 2009 г. дела C–53/09 и C–55/09 са съединени за целите на писмената и устната фаза на производството и на съдебното решение.

Предварителни бележки

31 Тъй като в актовете за преюдициални запитвания националната юрисдикция се позовава както на Шеста директива, така и на Директива 2006/112, е уместно да се отбележи, че последната директива е приета на 28 ноември 2006 г. и че датата на влизането ѝ в сила следва по време фактите по главните производства. Ето защо на поставените преюдициални въпроси следва да се отговори единствено въз основа на Шеста директива.

32 Във връзка с дело C–53/09 следва също да се констатира, че нито във въпросите, поставени от запитващата юрисдикция, нито в разискванията пред Съда не се засяга отношението между спонсорите и организатора на програмата за лоялни клиенти, т.е. LMUK. Поради тази причина Съдът се ограничава в своята преценка до въпросите така, както са поставени от запитващата юрисдикция.

По преюдициалните въпроси

33 С поставените въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали в рамките на програми за лоялни клиенти като разглежданите в главните производства:

— извършваните плащания по дело C–53/09 от организатора на разглежданата програма на доставчиците, които доставят подаръци за лоялните клиенти, следва да се смятат за заплащана от трето лице насрещна престация за доставката на стоките на клиентите и/или, евентуално, за насрещна престация за доставката на услуги от доставчиците на посочените клиенти, и/или като насрещна престация за услугите, предоставяни от доставчиците на организатора на програмата, и дали

— извършваните плащания по дело C–55/09 от спонсора на организатора на въпросната програма, в която организаторът доставя съответните подаръци за лоялни клиенти, следва да бъдат считани за заплатена от трето лице насрещна престация за доставката на стоки от организатора на програмата на тези клиенти и/или като насрещна престация за услугите, предоставяни от организатора на спонсора.

Становища, представени пред Съда

34 По дело C–53/09 LMUK твърди, че плащанията на доставчиците представляват насрещната престация за предоставените му от доставчиците услуги. Тези услуги се състояли от различни договорни престации и включвали поетото от доставчиците задължение да доставят стоките или услугите на съответните клиенти на намалени цени или безплатно.

35 По дело C–55/09 Baxi изтъква, че извършваните от него плащания на @1 се явяват насрещна престация за услугите, които му предоставя @1. Ставало въпрос за различни рекламни услуги, сред които и доставката на подаръците за лоялни клиенти, както и предоставяне на информация относно клиентите на Baxi.

36 Според правителството на Обединеното кралство, гръцкото правителство и Европейската комисия, извършваните от LMUK плащания по дело C–53/09 на доставчиците трябвало да се разглеждат като насрещна престация, заплащана от трето лице, т.е. LMUK, за доставката на стоки от доставчиците на съответните клиенти и/или с оглед на естеството на подаръците за лоялни клиенти — като насрещна престация за доставката на услуги от доставчиците в полза на тези клиенти.

37 Посочените правителства и Комисията изтъкват, че по дело C–55/09 плащанията, извършвани от Baxi на @1 следва да се смятат за насрещна престация, заплащана от трето лице, т.е. Baxi, за извършена от @1 доставка на стоки на съответните клиенти. Въпреки това правителството на Обединеното кралство и Комисията приемат единодушно, че част от плащанията от страна на Baxi в полза на @1, а именно разликата между заплащаната от Baxi на @1 продажна цена на дребно на подаръците за лоялни клиенти, от една страна, и цената, по която @1 придобива подаръците за лоялни клиенти, от друга страна, се явява насрещната престация за услугите, предоставяни от @1 на Baxi.

Отговор на Съда

38 Следва да се припомни, че принципът на общата система на ДДС изисква до етапа на търговията на дребно към стоките и услугите да се прилага общ данък върху потреблението, точно пропорционален на цената на стоките и услугите, независимо колко сделки се изпълняват в процеса на производството и разпространението преди етапа, на който се начислява данъкът (вж. по-специално

Решение от 3 октомври 2006 г. по дело Banca popolare di Cremona, C-475/03, Recueil, стр. I-9373, точка 21).

39 Следва да се припомни също, че отчитането на действителното икономическо положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на възстановяване на ДДС (вж., от една страна, относно понятието „място на стопанска дейност“ в областта на ДДС Решение от 20 февруари 1997 г. по дело DFDS, C-60/95, Recueil, стр. I-1005, точка 23 и Решение от 28 юни 2007 г. по дело Planzer Luxembourg, C-73/06, Сборник, стр. I-5655, точка 43, както и от друга страна, относно определянето на получателя при доставка на стоки, по аналогия Решение от 6 февруари 2003 г. по дело Auto Lease Holland, C-185/01, Recueil, стр. I-1317, точки 35 и 36).

40 В контекста на тези съображения, за да се отговори на поставените въпроси, следва да се определи на първо място какво е естеството на различните сделки, сключвани в рамките на програмите за лоялни клиенти, предмет на разглеждане в главните производства.

41 Видно от актовете за преюдициално запитване, програмите за лоялни клиенти, разглеждани в настоящия случай, са разработени, за да стимулират клиентите да купуват от определени търговци. За тази цел LMUK — по дело C–53/09, и @1 — по дело C–55/09 доставят определен брой услуги, свързани с управлението на тези програми.

42 Въпреки това действителното икономическо положение е такова, че в разглежданите програми подаръците за лоялни клиенти, които могат да бъдат както стоки, така и услуги, какъвто е случаят по дело C–53/09, се доставят на клиентите от доставчиците.

43 За да може да се определи дали сделката, по която се доставят подаръци за лоялни клиенти, подлежи на облагане с ДДС, следва да се провери дали тя представлява доставка на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на съответната държава от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

44 Член 5, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че доставка на стока означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик.

45 От текста на тази разпоредба следва, че понятието за доставка на стока не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материално имущество от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с това имущество като собственик (вж. Решение от 8 февруари 1990 г. по дело Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, стр. I-285, точка 7 и Решение по дело Auto Lease Holland, посочено по-горе, точка 32).

46 Член 6, параграф 1 от Шеста директива определя понятието „доставка на услуги“ като всяка сделка, която не е доставка на стоки.

47 От акта за преюдициално запитване по дело C-53/09 следва, че LMUK сключва с доставчиците договори, съгласно които, когато доставчиците предоставят подаръци за лоялни клиенти в замяна на натрупани точки, LMUK заплаща на доставчиците тези точки по договорената между тях цена. По този начин съгласно сключения между LMUK и всеки доставчик договор, за да получи последният плащане от LMUK, той трябва да достави подаръците за лоялните клиенти, като тези подаръци могат да са във формата не само на материално имущество, но и на услуги. Всъщност единствено по този начин доставчиците

могат да получават точките, въз основа на които LMUK да може да извърши съответното плащане.

48 Също от акта за преюдициално запитване по дело C-55/09 следва, че @1 извършва доставките на подаръците за лоялни клиенти, както и че наличният запас от подаръци е собственост на това дружество. Следователно @1 не само има право да прехвърли подаръците на лоялните клиенти, все едно е техен собственик, а това дружество в действителност е собственик на подаръците за лоялни клиенти. От акта за преюдициално запитване е видно също, че @1 доставя подаръците за лоялни клиенти.

49 Ето защо следва да се приеме, че доставчиците в главните производства доставят на клиентите стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива, като по дело C-53/09 те доставят и услуги по смисъла на член 6, параграф 1 от Директивата.

50 На второ място, следва да се провери дали съответните операции са възмездно извършени.

51 В това отношение от съдебната практика следва, че „възмездно извършена“ доставка на стоки или услуги по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива предполага наличие на пряка връзка между доставената стока или услуга и полученото възнаграждение (вж. по специално относно доставките на услуги Решение от 8 март 1988 г. по дело Apple and Pear Development Council, 102/86, Recueil, стр. 1443, точка 12).

52 С оглед на изследването на въпроса дали е налице насрещна престация и ако това е така, дали съществува връзка между тази насрещна престация и доставената стока или услуга, следва да се отбележи, че цената, която клиентите

заплащат на спонсорите за получените стоки или услуги — по дело C-53/09, от една страна, и на Baxi за стоките — по дело C-55/09, от друга страна, е една и съща, независимо дали съответните клиенти участват в програмата за лоялни клиенти или не.

53 В този контекст следва да се припомни, че в рамките на програма за лоялни клиенти, в рамките на която нефтопреработвателно дружество подарява стоки на купувачите на гориво в замяна на точките, които купувачите натрупват вследствие на покупката на определени количества гориво по цени на дребно от съответните бензиностанции, Съдът приема, че нефтопреработвателното дружество не може с основание да твърди, че част от заплащаната цена от купувачите на гориво представлява стойността на точките или на стоките, получавани в замяна на тези точки, тъй като на практика купувачите на гориво следва да заплащат една и съща цена на горивото, независимо дали са получили съответните точки (вж. в този смисъл Решение от 27 април 1999 г. по дело Kuwait Petroleum, C-48/97, Recueil, стр. I-2323, точка 31).

54 Съдът установява всъщност, че продажбата на гориво, вследствие на която се предоставят точки на съответните клиенти, от една страна, и предоставянето на стоки в замяна на тези точки, от друга страна, представляват две отделни сделки (вж. в този смисъл Решение по дело Kuwait Petroleum, посочено по-горе, точка 28).

55 Оттук следва, че по главните производства продажбата на стоки и доставката на услуги, за които се предоставят точки на клиентите, от една страна, и предоставянето на подаръци за лоялни клиенти в замяна на тези точки, от друга страна, представляват две отделни сделки.

56 Както посочва обаче правителството на Обединеното кралство, за да се приеме, че определена доставка на стоки или услуги е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива, последната не изисква насрещната престация за тази доставка да е получена пряко от лицето, за което са

предназначени съответните стоки или услуги. Всъщност член 11, А, параграф 1, буква а) от тази директива предвижда, че насрещната престация би могла да бъде получена и от трето лице.

57 В това отношение от акта за преюдициално запитване по дело C-53/09 следва, че замяната на точки от страна на клиентите при съответните доставчици е условие за извършване на плащане от LMUK на тези доставчици. Размерът на това плащане се изчислява, като се прибавят комисионите, представляващи фиксирана сума за всяка заменена точка срещу част от цената или срещу цялата цена на съответния подарък за лоялни клиенти. В този контекст следва да се приеме, както изтъква и правителството на Обединеното кралство, че това плащане представлява насрещна престация за доставката на подаръците за лоялни клиенти.

58 По същия начин от акта за преюдициално запитване по дело C-55/09 следва, че подаръците за лоялни клиенти се фактурират от @1 на Baxi по продажната им цена на дребно, увеличена с разходите за доставка до мястото на поръчката, където се прехвърля собствеността и се осъществява замяната на точките. Ето защо, след като се приспадне маржът на печалба на @1, който е равен на разликата между продажната цена на дребно на подаръците за лоялни клиенти и цената, на която @1 придобива тези подаръци, плащането от Baxi на @1 представлява насрещна престация за доставката на посочените подаръци.

59 По дело C-55/09 Baxi посочва обаче, че насрещната престация за плащането не съответства на доставка на стоки, а на комплексна рекламна услуга, в която наред с останалите услуги се включва и доставката на подаръци за лоялни клиенти.

60 Във връзка с това от практиката на Съда следва, че когато една операция се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които протича въпросната операция, за да се определи, от една страна, дали са налице две или повече различни доставки или една-единствена

доставка, и от друга страна, дали в последния случай тази единствена доставка трябва да бъде квалифицирана като доставка на стоки или като доставка на услуги (вж. в този смисъл Решение от 29 март 2007 г. по дело Aktiebolaget NN, C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 21 и цитираната съдебна практика).

61 От акта за преюдициално запитване по дело C-55/09 следва, че размерът на извършваните от Bахі на @1 плащания съответства на продажната цена на дребно на подаръците за лоялни клиенти, увеличена с разходите за опаковане и изпращане, както и че @1 получава марж на печалбата, състоящ се от разликата между продажната цена на дребно на подаръци за лоялни клиенти и цената, на която @1 придобива тези подаръци.

62 По този начин, както впрочем приемат едновременно правителството на Обединеното кралство и Комисията, плащане като разглежданото по дело C-55/09 може да се раздели на две части, като всяка от тях съответства на отделно предоставена услуга.

63 Следователно цената, заплащана при придобиването на подаръците за лоялни клиенти, представлява насрещната престация за тяхната доставка на клиентите, докато разликата между заплащаната от Bахі продажна цена на дребно на подаръците за лоялни клиенти и цената, заплащана от @1 при придобиването на тези подаръци, т.е. маржът на печалба, представлява насрещната престация за услугите, предоставяни от @1 на Bахі.

64 От друга страна, по дело C-53/09 LMUK твърди в своите писмени и устни становища, че извършваните от него плащания на доставчиците не представляват насрещна престация за две или повече предоставени услуги. Задължение е на запитващата юрисдикция да установи дали това е така.

65 В светлината на горепосочените съображения на зададените преюдициални въпроси следва да се отговори, че в рамките на програма за лоялни клиенти като разглежданата по главните производства член 5, член 6, член 11, А, параграф 1, буква а) и член 17, параграф 2 в редакцията му, следваща от член 28е, точка 1 от Шеста директива, следва да се тълкуват в смисъл, че:

— извършваните плащания по дело C–53/09 от организатора на разглежданата програма на доставчиците, които доставят подаръци за лоялните клиенти, следва да се считат за заплащана от трето лице насрещна престация за доставката на стоки на тези клиенти или евентуално за насрещна престация за доставката на услуги на посочените клиенти. Запитващата юрисдикция обаче следва да провери дали тези плащания включват и насрещна престация за предоставянето на друга услуга, и че

— извършваните плащания по дело C–55/09 от спонсора на организатора на разглежданата програма, в която организаторът доставя подаръци за лоялните клиенти, следва да бъдат считани отчасти за заплатена от трето лице насрещна престация за доставката на стоки на тези клиенти и отчасти за насрещна престация за услугите, предоставяни от организатора на тази програма в полза на спонсора.

По съдебните разноски

66 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

В рамките на програма за лоялни клиенти като разглежданата по главните производства член 5, член 6, член 11, A, параграф 1, буква а) и член 17, параграф 2 в редакцията му, следваща от член 28е, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 година, следва да се тълкуват в смисъл, че:

— **извършваните плащания по дело C–53/09 от организатора на разглежданата програма на доставчиците, които доставят подаръци за лоялните клиенти, следва да се считат за заплащана от трето лице насрещна престация за доставката на стоките на тези клиенти или евентуално за насрещна престация за доставката на услуги на посочените клиенти. Запитващата юрисдикция обаче следва да провери дали тези плащания включват и насрещна престация за предоставянето на друга услуга, и че**

— **извършваните плащания по дело C–55/09 от спонсора на организатора на разглежданата програма, който доставя подаръци за лоялните клиенти, следва да бъдат считани отчасти за заплатена от трето лице насрещна престация за доставката на стоки на тези клиенти и отчасти за насрещна престация за услугите, предоставени от организатора на тази програма в полза на спонсора.**

Подписи