

Sprawy połączone C-53/09 i C-55/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

Loyalty Management UK Ltd i Baxi Group Ltd

(wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożone przez House of Lords)

Szósta dyrektywa VAT — Podstawa opodatkowania — System promocji sprzedaży — Program lojalnościowy pozwalający klientom na otrzymywanie punktów u przedsiębiorców handlowych oraz na ich wymianę na prezenty lojalnościowe — Płatności dokonywane przez podmiot zarządzający programem lojalnościowym na rzecz dostawców prezentów lojalnościowych — Płatności dokonywane przez przedsiębiorcę handlowego na rzecz podmiotu zarządzającego programem lojalnościowym, dostarczającego prezentów lojalnościowych

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 7 października 2010 r. I - 9191

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe — Harmonizacja ustawodawstw — Podatki obrotowe — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Podstawa opodatkowania — Odliczenie podatku naliczonego — Podatek należny albo zapłacony za towary dostarczone podatnikowi i za usługi świadczone podatnikowi (dyrektywa Rady 77/388, art. 5, 6, 11 część A ust. 1 lit. a), art. 17 ust. 2)*

2. *Postanowienia podatkowe — Harmonizacja ustawodawstw — Podatki obrotowe — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Podstawa opodatkowania — Odliczenie podatku naliczonego — Podatek należny albo zapłacony za towary dostarczone podatnikowi i za usługi świadczone podatnikowi*
(dyrektywa Rady 77/388, art. 5, 6, 11 część A ust. 1 lit. a), art. 17 ust. 2)

1. W ramach programu lojalnościowego dla klientów, w którym podmiot zarządzający programem zawiera umowy z dostawcami, na mocy których, gdy dostawcy dostarczają prezenty lojalnościowe, na podstawie których to umów gdy owi dostawcy dostarczają prezenty lojalnościowe na rzecz klientów przedsiębiorców handlowych, podmiot zarządzający płaci umówioną kwotę za te punkty, 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 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy 95/7, należy rozumieć w ten sposób, że płatności dokonywane przez podmiot zarządzający takim programem na rzecz dostawców, którzy dostarczają prezenty lojalnościowe klientom, należy 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.

W istocie chociaż omawiany program lojalnościowy ma na celu skłonienie klientów do dokonywania zakupów u określonych przedsiębiorców handlowych i chociaż w tym celu zarządzający programem świadczy określone usługi związane z zarządzaniem tym programem, rzeczywistość gospodarcza polega jednak na tym, że w ramach owego programu, prezenty lojalnościowe, na które mogą składać się zarówno towary jak i świadczenie usług są dostarczane klientom przez dostawcę. Ponadto czynność taka, polegająca na dostarczaniu prezentów lojalnościowych, podlega podatkowi od wartości dodanej gdy jest ona

dokonywana odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze. Niewątpliwie 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. Jednakże 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. W tym zakresie gdy klienci wymieniają punkty na towary lub usługi dostarczane przez dostawców, ci ostatni otrzymują wynagrodzenie od podmiotu zarządzającego programem lojalnościowym a wynagrodzenie to obliczane jest poprzez zsumowanie opłat za usługi jakie jest winien zarządzający, które to opłaty stanowią stałą kwotę za każdy punkt, który został wymieniony na część lub całość ceny prezentu lojalnościowego, płatność ta stanowi wynagrodzenie za świadczenie prezentów lojalnościowych.

2. W ramach programu lojalnościowego dla klientów, w którym podmiot zarządzający programem, zaopatrujący się w prezenty lojalnościowe, których staje się w ten sposób właścicielem, wprowadza do obrotu omawiany program i dostarcza owe prezenty za punkty lojalnościowe klientom przedsiębiorców handlowych sponsorujących 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 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu ustalonym na mocy dyrektywy 95/7, należy rozumieć w ten sposób, że płatności dokonywane przez sponsora na rzecz podmiotu zarządzającego owym programem, który to podmiot dostarcza klientom prezenty lojalnościowe należy 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 istocie chociaż omawiany program lojalnościowy ma na celu skłonienie klientów do dokonywania zakupów u określonych przedsiębiorców handlowych i chociaż w tym celu zarządzający programem świadczy określone usługi związane z zarządzaniem tym programem, rzeczywistość gospodarcza polega jednak na tym, że w ramach owego programu, prezenty lojalnościowe, na które mogą składać się zarówno towary jak i świadczenie usług są dostarczane klientom przez dostawcę. Ponadto taka czynność, polegająca na dostarczaniu prezentów lojalnościowych, podlega

(por. pkt 41–43, 47, 55–57, 65; sentencja)

podatkowi od wartości dodanej, gdy dokonywana jest odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze. Niewątpliwie, 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. Jednakże 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. W tym zakresie gdy koszt prezentów lojalnościowych jest ujmowany przez podmiot zarządzający programem w fakturach, jakie spółka ta wystawia sponsorowi według ceny detalicznej powiększonej o koszty wysyłki do miejsca zamówienia, w którym to miejscu następują przeniesienie własności i wymiana punktów, po odjęciu marży handlowej naliczanej przez zarządzającego, która stanowi różnicę pomiędzy ceną detaliczną prezentów lojalnościowych, a ceną, po jakiej zarządzający zaopatruje się w te prezenty, płatność dokonywana przez sponsora na rzecz zarządzającego stanowi wynagrodzenie za dostawę tychże prezentów.

Jednakże gdy płatności dokonywane przez sponsora na rzecz zarządzającego odpowiadają cenie detalicznej prezentów lojalnościowych powiększonej o koszty opakowania i wysyłki, wobec czego zarządzający nalicza marżę handlową w postaci różnicy pomiędzy ceną detaliczną prezentów lojalnościowych a ceną, po jakiej zaopatruje się on w te prezenty, płatność może zostać podzielona na dwa elementy, z których każdy odpowiada odrębnemu świadczeniu. W konsekwencji cena nabycia prezentów lojalnościowych stanowi wynagrodzenie za ich dostawę klientom, podczas gdy różnica pomiędzy ceną detaliczną, jaką płaci sponsor, a ceną nabycia, którą zapłacił zarządzający w celu zaopatrzenia się w te prezenty, to jest jego marża handlowa, stanowi wynagrodzenie za usługi świadczone sponsorowi przez zarządzającego.

(por. pkt 22, 41–43, 48, 55, 56, 58, 61–63, 65; sentencja)