

Cauzele conexate C-53/09 și C-55/09

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

Loyalty Management UK Ltd

și

Baxi Group Ltd

(cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate de House of Lords)

„Așa se prezintă TVA – Bază de impozitare – Sistem de promovare a vânzărilor – Program de fidelizare care permite clienților să primească puncte de la comercianți și să le schimbe în cadouri de fidelitate – Plăți pe care gestionarul programului le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate – Plăți pe care comerciantul le face gestionarului programului care livrează cadourile de fidelitate”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Bază de impozitare – Deducerea taxei achitate în amonte – Taxă datorată sau achitată pentru bunurile livrate și pentru serviciile prestate persoanei impozabile*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 5 și 6, art. 11 secțiunea A alin. (1) lit. (a) și art. 17 alin. (2)]

2. *Dispoziții fiscale – Armonizarea legislațiilor – Impozite pe cifra de afaceri – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată – Bază de impozitare – Deducerea taxei achitate în amonte – Taxă datorată sau achitată pentru bunurile livrate și pentru serviciile prestate persoanei impozabile*

[Directiva 77/388 a Consiliului, art. 5 și 6, art. 11 secțiunea A alin. (1) lit. (a) și art. 17 alin. (2)]

1. În cadrul unui program de fidelizare a clienților, în care gestionarul programului încheie contracte cu furnizorii care livrează cadouri de fidelitate, în temeiul cărora, atunci când acești furnizori livrează cadouri de fidelitate clienților unor comercianți, în schimbul unor puncte, gestionarul le plătește o valoare convenită pentru aceste puncte, articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2), în versiunea rezultată din articolul 28f alineatul (1) din Așa se prezintă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretate în sensul că plățile pe care gestionarul programului în cauză le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri în favoarea acestor clienți sau, după caz, pentru o prestare de servicii furnizată acestora. Cu toate acestea, este de competența instanței naționale să verifice dacă aceste plăți înglobează de asemenea contrapartida unei prestări de servicii care corespunde unei prestații distincte.

Astfel, dacă acest program de fidelizare este conceput pentru a determina clienții să cumpere de

la anumiți comercianți și dacă, în acest scop, gestionarul furnizează un anumit număr de servicii legate de gestionarea programului menționat, realitatea economică constă totuși în aceea că, în cadrul acestui program, cadourile de fidelitate, care pot fi reprezentate atât de bunuri, cât și de prestații de servicii, sunt livrate de către furnizor clienților. Pe de altă parte, o asemenea operațiune, care constă în livrarea de cadouri de fidelitate, este supusă taxei pe valoarea adăugată, întrucât este efectuată cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare. Desigur, vânzarea de bunuri și prestațiile de servicii în urma cărora se acordă puncte clienților, pe de o parte, și transmiterea cadourilor de fidelitate în schimbul acestor puncte, pe de altă parte, constituie două operațiuni distincte. Cu toate acestea, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să fi fost efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, directiva menționată nu impune ca respectiva contrapartidă a acestei livrări sau a acestei prestații să fie obținută direct din partea destinatarului acesteia. Astfel, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede că se poate obține contrapartida de la un terț. În această privință, întrucât schimbul de puncte efectuat de clienți la furnizori are ca efect plata unei sume de către gestionarul programului de fidelitate către aceștia din urmă, iar această plată se calculează adunând comisioanele datorate de gestionar, care reprezintă o sumă fixă pentru fiecare punct schimbat pentru o parte a prețului cadoului de fidelitate sau pentru totalitatea acestui preț, această plată corespunde contrapartidei livrării cadourilor de fidelitate.

(a se vedea punctele 41-43, 47, 55-57 și 65 și dispozitivul)

2. În cadrul unui program de fidelizare a clienților, în care gestionarul programului, care achiziționează cadouri de fidelitate și este astfel proprietarul acestora, comercializează programul menționat și distribuie acele cadouri către clienții comercianților sponsori în schimbul punctelor de fidelitate, articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2), în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă 77/388 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7, trebuie interpretate în sensul că plățile pe care sponsorul le face gestionarului programului menționat care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate ca fiind, în parte, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri efectuată în favoarea acestor clienți și, în parte, contrapartida pentru o prestare de servicii efectuată de gestionarul acestui program în favoarea acestui sponsor.

Astfel, dacă acest program de fidelizare este conceput pentru a determina clienții să cumpere de la anumiți comercianți și dacă, în acest scop, gestionarul furnizează un anumit număr de servicii legate de gestionarea programului menționat, realitatea economică constă totuși în aceea că, în cadrul acestui program, cadourile de fidelitate, care pot fi reprezentate atât de bunuri, cât și de prestații de servicii, sunt livrate de către gestionarul clienților. Pe de altă parte, o asemenea operațiune, care constă în livrarea de cadouri de fidelitate, este supusă taxei pe valoarea adăugată, întrucât este efectuată cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare. Desigur, vânzarea de bunuri și prestațiile de servicii în urma cărora se acordă puncte clienților, pe de o parte, și transmiterea cadourilor de fidelitate în schimbul acestor puncte, pe de altă parte, constituie două operațiuni distincte. Cu toate acestea, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să fi fost efectuată cu titlu oneros, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, directiva menționată nu impune ca respectiva contrapartidă a acestei livrări sau a acestei prestații să fie obținută direct din partea destinatarului acesteia. Astfel, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede că se poate obține contrapartida de la un terț. În această privință, întrucât cadourile de fidelitate sunt facturate sponsorului de către gestionarul programului la prețul de vânzare cu amănuntul majorat cu cheltuielile de expediție aplicabile la locul comenzii, în care este transferată proprietatea și este efectuat schimbul de puncte, după deducerea marjei de profit care revine gestionarului și care

constă în diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate și prețul de achiziție la care gestionarul își procură aceste cadouri, plata efectuată de sponsor gestionarului constituie contrapartida livrării cadourilor menționate.

Cu toate acestea, întrucât plățile pe care sponsorul le face gestionarului corespund cuantumului prețului de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate majorat cu cheltuielile de ambalaj și de expediere și, astfel, gestionarul obține o marjă de profit constituită din diferența dintre cuantumul prețului de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate și cuantumul prețului de achiziție la care gestionarul își procură cadourile menționate, plata poate fi divizată în două părți, fiecare corespunzând unei prestații distincte. Prin urmare, cuantumul prețului de achiziție constituie contrapartida livrării de cadouri de fidelitate clienților, în timp ce diferența dintre cuantumul prețului de vânzare cu amănuntul plătit de sponsor și cuantumul prețului de achiziție plătit de gestionar pentru a-și procura cadourile de fidelitate, și anume marja de profit, constituie contrapartida serviciilor pe care gestionarul programului le furnizează sponsorului.

(a se vedea punctele 22, 41-43, 48, 55, 56, 58, 61-63 și 65 și dispozitivul)

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

7 octombrie 2010(*)

„A șasea directivă TVA – Bază de impozitare – Sistem de promovare a vânzărilor – Program de fidelizare care permite clienților să primească puncte de la comercianți și să le schimbe în cadouri de fidelitate – Plăți pe care gestionarul programului le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate – Plăți pe care comerciantul le face gestionarului programului care livrează cadourile de fidelitate”

În cauzele conexate C-53/09 și C-55/09,

având ca obiect cereri de pronunțare a unor hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 234 CE de House of Lords (Regatul Unit), prin deciziile din 15 decembrie 2008, primite de Curte la 6 și, respectiv, la 9 februarie 2009, în procedurile

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

împotriva

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

Baxi Group Ltd (C-55/09),

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii A. Arabadjiev, A. Rosas (raportor), U. Lõhmus și doamna P. Lindh, judecători,

avocat general: domnul P. Mengozzi,

grefier: doamna L. Hewlett, administrator principal,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 21 ianuarie 2010,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Loyalty Management UK Ltd, de domnul G. Sinfield, solicitor, și de domnul D. Milne, QC;
- pentru Baxi Group Ltd, de domnul B. Cooper, solicitor, și de domnul D. Scorey, barrister;
- pentru guvernul Regatului Unit, de domnii L. Seeboruth și S. Hathaway, în calitate de agenți, asistați de domnul R. Hill, barrister;
- pentru guvernul elen, de domnii K. Georgiadis și I. Bakopoulos, precum și de doamna M. Tassopoulou, în calitate de agenți;
- pentru la Comisia Europeană, de doamna M. Afonso și de domnul R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererile de pronunțare a unor hotărâri preliminare privesc interpretarea articolelor 5 și 6, a articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), precum și a articolului 17 alineatul (2) în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1), astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995 (JO L 102, p. 18, denumită în continuare „A șasea directivă”).

2 Aceste cereri au fost formulate în cadrul a două litigii între Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), pe de o parte, și Loyalty Management UK Ltd (denumită în continuare „LMUK”) (cauza C-53/09) și Baxi Group Ltd (denumită în continuare „Baxi”) (cauza C-55/09), pe de altă parte, cu privire la calificarea în domeniul taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) a contrapartidei plătitorilor pe care gestionarul programului de fidelizare le face furnizorilor care livrează cadourile de fidelitate clienților și, respectiv, a plătitorilor pe care comerciantul le face gestionarului programului de fidelizare care livrează astfel de cadouri.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 În temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

4 Potrivit articolului 5 din această directivă:

„(1) «Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

[...]

(6) Utilizarea de către o persoană impozabilă a bunurilor care fac parte din activele activităților sale economice în interes propriu sau în interesul personalului său sau transferul lor gratuit sau, mai general, utilizarea lor în alte scopuri decât cele legate de desfășurarea activităților economice sunt considerate livrări cu titlu oneros atunci când taxa aferentă bunurilor respective sau părților componente ale bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial din [TVA]. Cu toate acestea, nu se tratează în acest mod utilizarea bunurilor ca mostre sau pentru oferirea de cadouri de mică valoare în scopul desfășurării activității.” [traducere neoficială]

5 Articolul 6 din respectiva directivă prevede:

„(1) «Prestare de servicii» înseamnă orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri în sensul articolului 5 din această directivă.”

[...]

(2) Se consideră prestări de servicii cu titlu oneros următoarele:

[...]

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât pentru desfășurarea activităților economice.

[...]” [traducere neoficială]

6 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din Așasea directivă prevede:

„A. Pe teritoriul țării

(1) Baza de impozitare este constituită:

(a) pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții legate de prețul livrării sau al prestării;” [traducere neoficială]

7 Potrivit articolului 17 alineatul (2) în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din această directivă:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate pentru tranzacțiile sale impozabile, persoana impozabilă are dreptul de a deduce din taxa pe care o datorează:

a) [TVA-ul] [datorat] sau [achitat] în statul membru în cauză pentru bunurile care îi sunt sau care urmează să fi livrate și pentru serviciile care îi sunt sau urmează să fi prestate de o altă persoană impozabilă;

- b) [TVA-ul] [datorat] sau [plătit] pentru bunurile importate pe teritoriul Țării;
- c) [TVA-ul] [datorat] în conformitate cu articolul 5 alineatul (7) litera (a), [cu] articolul 6 alineatul (3) și [cu] articolul 28a alineatul (6)". [traducere neoficială]

8 Articolele 14, 16, 24, 26, 73, 74 și 168 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7) preiau, în esență, textul articolelor 5 și 6, al articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a), precum și al articolului 17 alineatul (2), în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A seama directivă.

Dreptul național

9 Din dosarul transmis Curții rezultă că dispozițiile relevante ale dreptului național sunt articolele 2, 5, 19, 24, 25 și 26 din Legea din 1994 privind TVA-ul (Value Added Tax Act 1994), precum și punctele 1-5 din anexa 4 și punctul 6 din anexa 6 la această lege. Aceste dispoziții preiau articolele analoge care sunt cuprinse în A seama directivă.

Acțiunile principale și întrebările preliminare

Cauza C-53/09

10 LMUK gestionează un program de fidelizare a clienților. În cadrul acestui program, clienții primesc puncte pe care le pot schimba în cadouri de fidelitate reprezentate de bunuri sau de servicii, atunci când cumpără cantități importante de bunuri sau de servicii de la comercianții cu amănuntul care participă la programul respectiv. În cadrul acestui program există patru actori, și anume sponsorii, în special comercianții cu amănuntul care încearcă să determine clienții să cumpere mai mult de la ei, clienții, gestionarul programului respectiv, în special LMUK, și furnizorii, în special societățile care furnizează cadouri de fidelitate clienților în schimbul punctelor.

11 Sponsorii acordă puncte clienților la fiecare cumpărare, în funcție de suma cheltuită. Atunci când clientul acumulează un număr suficient de puncte, acesta poate primi un cadou de fidelitate în schimbul punctelor sale, fie cu titlu gratuit, fie la preț redus. Cadourile de fidelitate sunt puse la dispoziție de furnizori.

12 În cadrul acestui sistem, sponsorii plătesc societății LMUK o sumă determinată pentru fiecare punct emis. Ei plătesc de asemenea o redevență anuală pentru comercializarea, dezvoltarea și promovarea programului în cauză. Furnizorii primesc o sumă fixă din partea societății LMUK pentru fiecare punct schimbat, denumită „comision pentru serviciu”.

13 Furnizorii emit pentru LMUK o factură care include TVA-ul aferent comisionului menționat. Atunci când LMUK a încercat să deducă acest TVA aferent intrărilor, Commissioners au decis că taxa achitată constituia o taxă aferentă unui comision care reprezintă o plată în contrapartida operațiunilor efectuate de furnizori, însă nu în favoarea societății LMUK, ci în favoarea clienților, chiar dacă aceste operațiuni sunt plătite în tot sau în parte de LMUK. Astfel, Commissioners au considerat că respectivul comision în discuție era contrapartida plătită de un terț în schimbul furnizării de cadouri de fidelitate clienților și că, în consecință, LMUK nu avea dreptul să deducă taxa achitată în amonte pentru acest comision.

14 Împotriva acestei decizii, LMUK a formulat o acțiune la VAT and Duties Tribunal. Instanța menționată a considerat că livrările de bunuri pe care furnizorii le fac clienților în schimbul punctelor trebuiau să fie considerate prestări de servicii furnizate societății LMUK.

15 Commissioners au atacat această hotărâre la High Court of Justice (England & Wales). Modificând hotărârea pronunțată de VAT and Duties Tribunal, această instanță a concluzionat că furnizorii livrau cadourile de fidelitate clienților și că respectivul comision în discuție era contrapartida plătită de un terț, în speță de LMUK, în schimbul livrării respective. De asemenea, Commissioners au invocat în fața High Court of Justice (England & Wales) un „argument subsidiar” cu privire la cazul în care recompensele constau în bunuri și potrivit căruia, dacă furnizorii livrau astfel de bunuri societății LMUK, rezulta de aici că LMUK datora taxa aferentă ieșirilor pentru livrarea ulterioară prezumată a acelorași bunuri clienților, în temeiul articolului 5 alineatul (6) din A șasea directivă. High Court of Justice (England & Wales) a hotărât în favoarea Commissioners în ceea ce privește argumentul subsidiar.

16 LMUK a sesizat Court of Appeal (England & Wales) care a modificat hotărârea pronunțată de High Court of Justice (England & Wales). Court of Appeal (England & Wales) a considerat că LMUK plătea furnizorilor comisionul cu titlul de contrapartidă a prestării de servicii furnizate de această societate LMUK. În consecință, LMUK avea dreptul să deducă TVA-ul care a grevat acest comision.

17 Sesizată cu un recurs declarat de Commissioners, House of Lords a concluzionat că, pentru a se pronunța asupra litigiului cu care este sesizată, este necesară o hotărâre a Curții cu privire la interpretarea Directivei 2006/112, anterior A șasea directivă.

18 În aceste condiții, House of Lords a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„În cazurile în care o persoană impozabilă (denumită în continuare «promotorul») desfășoară o activitate comercială care constă în gestionarea unui program de fidelizare a clienților pentru mai mulți participanți [...], în cadrul căruia promotorul încheie diverse contracte, după cum urmează:

- a) contracte cu diferite societăți denumite «sponsori» în temeiul cărora sponsorii le acordă «puncte» clienților [...] care cumpără de la ei bunuri sau servicii, iar sponsorii efectuează plăți către promotor;
- b) contracte cu [clienții] potrivit cărora, în cazul în care această cumpără bunuri și/sau servicii de la sponsori, primesc puncte pe care le pot schimba în bunuri și/sau servicii și
- c) contracte cu diferite societăți (denumite «furnizori») în temeiul cărora furnizorii acceptă, printre altele, să le ofere [clienților] bunuri și/sau servicii cu titlu gratuit sau la un preț mai mic decât cel care ar trebui plătit în mod normal atunci când [clientul] schimbă punctele, iar, în contrapartidă, promotorul plătește un «comision pentru serviciu» care se calculează în funcție de numărul de puncte schimbate la acest furnizor în perioada avut în vedere.

1) Cum trebuie interpretate articolele 14, 24 și 73 din Directiva 2006/112/CE [...] (anterior articolele 5 și 6 și articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din [A șasea directivă]) în cazul în care plățile sunt efectuate de către promotor furnizorilor?

2) În special, aceste dispoziții trebuie interpretate astfel încât plățile de tipul celor efectuate de promotor furnizorilor trebuie considerate:

- a) contrapartidă numai pentru prestarea de servicii de către furnizori promotorului sau
- b) contrapartidă numai pentru livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii de către furnizori [clienților] sau

c) contrapartid? pentru, în parte, furnizarea de servicii de c?tre furnizori promotorului ?i, în parte, pentru livrarea de bunuri ?i/sau prestarea de servicii de c?tre furnizori [clien?ilor]?

3) Dacă r?spunsul la a doua întrebare este varianta de la litera c), astfel încât comisionul pentru serviciu reprezint? contrapartida pentru dou? opera?iuni efectuate de furnizori, una dintre acestea în favoarea promotorului ?i cealalt? în favoarea [clien?ilor], care sunt criteriile prev?zute de dreptul comunitar pentru a se determina cum trebuie repartizat între cele dou? opera?iuni un comision precum comisionul pentru serviciu?"

Cauza C?55/09

19 Baxi face parte dintr?un grup de societ??i care produce boilere ?i alte produse de înc?lzire similare. Acest grup de societ??i a organizat un program de fidelizare a clien?ilor, în spe?? instalatorii de boilere, destinat s? determine clien?ii s? cumpere produsele sale. În sensul termenilor utiliza?i la punctul 10 din prezenta hot?râre, Baxi ac?ioneaz? în calitate de sponsor în cadrul acestui program.

20 Clien?ii care iau parte la programul men?ionat primesc puncte pe care le pot schimba, atunci când cump?r? produse de la Baxi, în cadouri de fidelitate reprezentate de bunuri sau de servicii. Cu toate acestea, trebuie semnalat faptul c? din decizia de trimitere rezult? c? ac?iunea principal? nu prive?te decât cadouri de fidelitate sub form? de bunuri.

21 Baxi a subcontractat gestionarea programului de fidelizare în cauz? societ??ii @1 Ltd (denumit? în continuare „@1”). Potrivit condi?iilor generale ale acestui program, clien?ii se afl? în raport contractual cu Baxi.

22 Gestionarea programului de fidelizare în cauz? de c?tre @1 cuprinde, printre altele, comercializarea acestuia în aten?ia clien?ilor prin intermediul cataloagelor ?i al internetului, prelucrarea cererilor de înscriere, administrarea conturilor clien?ilor, alegerea, cump?rarea ?i livrarea cadourilor de fidelitate, precum ?i asisten?a telefonic? a clien?ilor.

23 Astfel, o diferen?? important? între acest program ?i programul în discu?ie în cauza C?53/09 const? în faptul c? @1 alege ?i cump?r? cadourile de fidelitate ?i le furnizeaz? clien?ilor. În consecin??, această societate ac?ioneaz? în acela?i timp în calitate de gestionar al programului de fidelizare a clien?ilor ?i în calitate de furnizor. Cadourile de fidelitate sunt furnizate numai în schimbul punctelor. Nu este posibil? primirea unui cadou de fidelitate sub forma cump?r?rii la pre? redus. Baxi pl?te?te societ??ii @1 pre?ul de vânzare cu am?nuntul al cadourilor de fidelitate, precum ?i anumite cheltuieli pentru servicii specifice.

24 Baxi a solicitat deducerea TVA?ului pentru sumele pe care le?a pl?tit societ??ii @1. Commissioners au considerat c? pre?ul de vânzare cu am?nuntul al articolelor pl?tite de Baxi societ??ii @1 era alc?tuit din dou? p?r?i componente. O parte component? a cuantumului pre?ului respectiv consta în contrapartida pentru prest?rile de servicii furnizate de @1 societ??ii Baxi, aceasta din urm? având dreptul s? deduc? TVA?ul aferent facturat de @1. Cealalt? parte component? era reprezentat? de contrapartida livr?rilor de bunuri pe care @1 le face clien?ilor, ob?inut? din partea unui ter?, iar Baxi nu putea deduce TVA?ul aferent acesteia.

25 Baxi a introdus împotriva acestei decizii o acțiune la VAT and Duties Tribunal. Această instanță a respins cererea formulată de Baxi, apreciind că @1 livra cadourile de fidelitate societății Baxi, care le livra ulterior clienților fără contrapartidă. În consecință, Baxi putea deduce TVA-ul achitat în amonte pentru livrările de bunuri de care beneficia, dar era obligat să declare TVA-ul aferent ieșirilor, încasat pentru transmiterea ulterioară a bunurilor către clienți.

26 Baxi a atacat această hotărâre la High Court of Justice (England & Wales), care a hotărât că @1 livrase cadourile de fidelitate clienților, iar nu societății Baxi, dar că @1 prestase de asemenea servicii societății Baxi care includeau livrarea bunurilor respective clienților. Prețul plătit de Baxi reprezenta contrapartida prestării acestui serviciu și, în consecință, aceasta avea dreptul să considere întregul TVA facturat de @1 drept o taxă achitată în amonte.

27 Commissioners au sesizat Court of Appeal (England & Wales) care a hotărât că Baxi avea dreptul să recupereze TVA-ul aferent tuturor plăților pe care le făcuse societății @1. Potrivit acestei instanțe, trebuia să se considere că Baxi a efectuat toate plățile în schimbul serviciului care i-a fost furnizat de @1 și care consta, în parte, în livrarea de articole clienților, promovând astfel societatea Baxi, fidelizând clienții și eliberându-o pe aceasta de obligațiile față de clienți în temeiul programului de fidelizare.

28 Sesizat cu un recurs declarat de Commissioners, House of Lords a concluzionat că, pentru a se pronunța asupra litigiului cu care este sesizat, este necesară o hotărâre a Curții cu privire la interpretarea Directivei 2006/112, anterior A șasea directivă.

29 În aceste condiții, House of Lords a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„În cazurile în care

a) o persoană impozabilă aplică un program de promovare comercială, program gestionat de o societate de publicitate și de marketing, în temeiul căruia se acordă «puncte» clienților persoanei impozabile cu ocazia cumpărării de bunuri de către clienți de la persoana impozabilă;

b) clienții schimbă punctele în cadouri de fidelitate primite de la societatea de publicitate și de marketing fără a mai plăti;

c) persoana impozabilă a convenit cu societatea menționată să îi plătească prețul de vânzare cu amănuntul recomandat al cadourilor de fidelitate.

1) Cum trebuie interpretate articolele 14, 24, 73 și 168 din Directiva 2006/112 [...] (anterior articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2) [în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1)] din [A șasea directivă]) în ceea ce privește plățile efectuate de persoana impozabilă celeilalte societăți?

2) În special, aceste dispoziții trebuie interpretate astfel încât plățile efectuate de persoana impozabilă celeilalte societăți trebuie considerate:

a) numai contrapartidă pentru furnizarea de servicii de către cealaltă societate persoanei impozabile;

b) numai contrapartidă obținută de la un terț pentru livrarea de bunuri de către cealaltă societate clienților;

c) contrapartidă, în parte, pentru furnizarea de servicii de către cealaltă societate persoanei

impozabile ?i, în parte, pentru livrarea de bunuri de c?tre cealalt? societate persoanei impozabile sau

d) contrapartid? atât pentru furnizarea de servicii de publicitate ?i de marketing, cât ?i pentru livrarea de cadouri de fidelitate de c?tre cealalt? societate persoanei impozabile?

3) Dacă r?spunsul la a doua întrebare este c? pl?ile trebuie considerate, în parte, contrapartid? pentru furnizarea de servicii de c?tre cealalt? societate persoanei impozabile ?i, în parte, contrapartid? ob?inut? de c?tre cealalt? societate din partea unui ter?, ?i anume persoana impozabil?, pentru livrarea de bunuri de c?tre cealalt? societate clien?ilor, care sunt criteriile prev?zute de dreptul comunitar pentru a se determina cum trebuie repartizat? plata între cele două opera?iuni?"

30 Prin Ordonan?a pre?edintelui Cur?ii din 11 martie 2009, cauzele C?53/09 ?i C?55/09 au fost conexe pentru buna desf?urare a procedurii scrise ?i orale, precum ?i în vederea pronun?rii hot?rârii.

Observa?ii introductive

31 Întrucât instan?a na?ional? se refer? în deciziile de trimitere atât la A ?asea directiv?, cât ?i la Directiva 2006/112, este necesar s? se arate c? aceasta din urmă a fost adoptat? la 28 noiembrie 2006 ?i c? data intr?rii sale în vigoare, ?i anume 1 ianuarie 2007, este ulterioar? faptelor din ac?iunea principal?. Astfel, trebuie s? se r?spund? la întreb?rile adresate numai în temeiul celei de A ?asea directive.

32 De asemenea, trebuie s? se constate, în ceea ce prive?te cauza C?53/09, c? nici întreb?rile adresate de instan?a de trimitere ?i nici dezbaterile din fa?a Cur?ii nu au privit raporturile dintre sponsori ?i gestionarul programului de fidelitate, ?i anume LMUK. În consecin??, aprecierea Cur?ii se limiteaz? la întreb?ri astfel cum acestea au fost adresate de instan?a de trimitere.

Cu privire la întreb?rile preliminare

33 Prin intermediul întreb?rilor sale, care trebuie examinate împreun?, instan?a de trimitere solicit?, în esen??, s? se stabileasc? dacă în cadrul unui program de fidelizare a clien?ilor, precum cel în discu?ie în ac?iunile principale:

– pl?ile pe care gestionarul programului în cauz? le face furnizorilor care livreaz? cadouri de fidelitate clien?ilor trebuie considerate, în cauza C?53/09, contrapartida, pl?tit? de un ter?, pentru o livrare de bunuri în favoarea acestor clien?i ?i/sau, după caz, pentru o prestare de servicii efectuat? de ace?i furnizori în favoarea clien?ilor men?iona?i ?i/sau contrapartida pentru o prestare de servicii efectuat? de furnizorii men?iona?i în favoarea gestionarului acestui program ?i

– pl?ile pe care sponsorul le face gestionarului programului în cauz? care livreaz? cadouri de fidelitate clien?ilor trebuie considerate, în cauza C?55/09, contrapartida, pl?tit? de un ter?, pentru o livrare de bunuri efectuat? de gestionarul acestui program în favoarea acestor clien?i ?i/sau contrapartida pentru o prestare de servicii efectuat? de acest gestionar în favoarea acestui sponsor.

Observa?iile prezentate Cur?ii

34 În cadrul cauzei C-53/09, LMUK arată că plătirile pe care le-a făcut furnizorilor constituie contrapartida serviciilor pe care le-a prestat furnizorul. Serviciile menționate ar consta în diverse prestații contractuale, care includ faptul că furnizorii acceptă să livreze clienților bunuri și servicii la preț redus sau cu titlu gratuit.

35 În cadrul cauzei C-55/09, Baxi susține că plătirile pe care le-a făcut societății @1 sunt contrapartida serviciilor care i-au fost prestate de aceasta din urmă. Ar fi vorba despre diferite servicii de publicitate, printre care figurează livrarea de cadouri de fidelitate clienților, precum și furnizarea de informații referitoare la clientela Baxi.

36 Potrivit guvernului Regatului Unit și guvernului elen, precum și Comisiei Europene, în cauza C-53/09, plătirile pe care LMUK le face furnizorilor trebuie considerate contrapartida, plătită de un terț, și anume LMUK, pentru o livrare de bunuri efectuată de furnizori clienților și/sau, în funcție de natura cadoului de fidelitate, pentru o prestare de servicii efectuată de acești furnizori în favoarea acestor clienți.

37 În cauza C-55/09, guvernele menționate și Comisia apreciază că plătirile pe care Baxi le face societății @1 trebuie considerate contrapartida, plătită de un terț, și anume Baxi, pentru o livrare de bunuri pe care @1 o face clienților. Totuși, atât guvernul Regatului Unit, cât și Comisia recunosc că o parte a plăților pe care Baxi le-a făcut societății @1, și anume diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate, plătit de Baxi societății @1, și prețul de achiziție la care @1 își procură cadourile de fidelitate, constituie contrapartida serviciilor pe care această societate le furnizează societății Baxi.

Răspunsul Curții

38 Trebuie amintit că principiul sistemului comun al TVA-ului constă în aplicarea, în cazul bunurilor și al serviciilor, până la etapa comerțului cu amănuntul, a unui impozit general pe consum exact proporțional cu prețul bunurilor și al serviciilor, indiferent de numărul operațiunilor care au loc în procesul de producție și de distribuție înaintea etapei de impozitare (a se vedea în special Hotărârea din 3 octombrie 2006, Banca popolare di Cremona, Rec., p. I-9373, punctul 21).

39 Trebuie să se amintească de asemenea că luarea în considerare a realității economice constituie un criteriu fundamental pentru aplicarea sistemului comun al TVA-ului (a se vedea, pe de o parte, în ceea ce privește noțiunea de sediu al activității economice în domeniul TVA-ului, Hotărârea din 20 februarie 1997, DFDS, C-260/95, Rec., p. I-1005, punctul 23, și Hotărârea din 28 iunie 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, Rep., p. I-5655, punctul 43, precum și, pe de altă parte, în ceea ce privește stabilirea destinatarului unei livrări de bunuri, prin analogie, Hotărârea din 6 februarie 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Rec., p. I-1317, punctele 35 și 36).

40 În lumina acestor considerații, pentru a răspunde la întrebările adresate, trebuie să se stabilească, în primul rând, natura operațiunilor efectuate în cadrul programelor de fidelizare în cauză în acțiunile principale.

41 Din deciziile de trimitere rezultă că programele de fidelizare în cauză au fost concepute pentru a determina clienții să cumpere de la anumiți comercianți. În acest scop, LMUK, în cauza C-53/09, și @1, în cauza C-55/09, furnizează un anumit număr de servicii legate de gestionarea acestor programe.

42 Realitatea economică constă totuși în aceea că, în cadrul programelor menționate, cadourile de fidelitate, care pot fi reprezentate atât de bunuri, cât și, în cauza C-53/09, de prestații de servicii, sunt livrate de către furnizorii clienților.

43 Pentru a stabili dacă această operațiune, care constă în livrarea de cadouri de fidelitate, este supusă TVA-ului, trebuie să se verifice dacă, în temeiul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, aceasta constituie o livrare de bunuri sau o prestare de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

44 Articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă prevede că livrare de bunuri înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.

45 Din cuprinsul acestei dispoziții rezultă că noțiunea de livrare a unui bun nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitază cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul său (a se vedea Hotărârea din 8 februarie 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec., p. I-285, punctul 7, și Hotărârea *Auto Lease Holland*, citată anterior, punctul 32).

46 Articolul 6 alineatul (1) din A șasea directivă definește noțiunea de prestare de servicii ca fiind orice operațiune care nu constituie o livrare de bunuri.

47 Din decizia de trimitere în cauza C-53/09 rezultă că LMUK încheie contracte cu furnizorii în temeiul cărora, atunci când aceștia livrează cadouri de fidelitate clienților în schimbul punctelor, LMUK le plătește o valoare convenită pentru aceste puncte. Astfel, în temeiul contractului încheiat de LMUK cu fiecare furnizor, condiția pentru ca furnizorii să primească plata de la LMUK este ca aceștia să livreze cadourile de fidelitate clienților, cadouri care se pot prezenta nu numai sub formă de bunuri corporale, ci și sub formă de servicii. Astfel, numai în acest mod, furnizorii pot primi puncte care să poată determina ulterior plata efectuată de LMUK.

48 Din decizia de trimitere în cauza C-55/09 reiese că @1 se aprovizionează cu cadouri de fidelitate și că stocul acestor cadouri este proprietatea acesteia. În consecință, @1 nu are numai dreptul să transfere cadourile de fidelitate clienților ca și cum ar fi proprietara acestora, ci este, în realitate, proprietara lor. Din decizia de trimitere rezultă de asemenea că @1 distribuie cadourile de fidelitate clienților.

49 Astfel, trebuie să se constate că, în acțiunile principale, furnizorii au livrat clienților bunuri, în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă și, în cauza C-53/09, le-au furnizat acestora de asemenea servicii, în sensul articolului 6 alineatul (1) din directiva menționată.

50 În al doilea rând, trebuie să se verifice dacă aceste operațiuni au fost efectuate cu titlu oneros.

51 În această privință, din jurisprudență reiese că o livrare de bunuri sau o prestare de servicii „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă, presupune existența unei legături directe între bunul livrat sau serviciul prestat și contravaloarea primită (a se vedea în special, în domeniul prestațiilor de servicii, Hotărârea din 8 martie 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Rec., p. 1443, punctul 12).

52 Pentru a examina dacă există o contrapartidă și, într-un astfel de caz, dacă există o legătură între această contrapartidă și bunul livrat sau serviciul prestat, trebuie să se arate că valoarea prețului pe care clienții îl plătesc sponsorilor pentru bunuri și servicii în cauza C-53/09

52 Societatea Baxi pentru bunuri în cauza C-55/09 este aceeași, indiferent dacă acești clienți participă sau nu participă la programul de fidelizare.

53 În acest context, trebuie amintit că, în cadrul unui program de fidelizare în temeiul căruia o societate petrolieră transmitea bunuri cumpărătorilor de carburant în schimbul punctelor pe care acești cumpărători le acumulaseră, în funcție de cantitatea de carburant cumpărat, plătind prețul cu amănuntul la pompă, Curtea a considerat că societatea petrolieră nu putea susține în mod valabil că prețul plătit de cumpărătorii de carburant conținea în realitate o parte care reprezenta valoarea punctelor sau a bunurilor primite în schimbul acestor puncte, deoarece cumpărătorul de carburant trebuia să plătească același preț cu amănuntul, indiferent dacă primea sau nu primea puncte (a se vedea în acest sens Hotărârea din 27 aprilie 1999, Kuwait Petroleum C-48/97, Rec., p. I-2323, punctul 31).

54 Astfel, Curtea a constatat că vânzarea de carburant în urma căreia se acordau puncte clienților, pe de o parte, și transmiterea bunurilor în schimbul punctelor respective, pe de altă parte, constituiau două operațiuni distincte (a se vedea în acest sens Hotărârea Kuwait Petroleum, citată anterior, punctul 28).

55 Astfel, de aici rezultă că, în acțiunile principale, vânzarea de bunuri și prestările de servicii în urma cărora se acordau puncte clienților, pe de o parte, și transmiterea cadourilor de fidelitate în schimbul acestor puncte, pe de altă parte, constituie două operațiuni distincte.

56 Cu toate acestea, astfel cum arată guvernul Regatului Unit, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să fi fost efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din Aseia directivă, directiva menționată nu impune ca respectiva contrapartidă a acestei livrări sau a acestei prestări să fie obținută direct din partea destinatarului acesteia. Astfel, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede că se poate obține contrapartida de la un terț.

57 În această privință, din decizia de trimitere din cauza C-53/09 reiese că schimbul de puncte efectuat de clienți la furnizori are ca efect plata unei sume de către LMUK acestora din urmă. Această plată se calculează adunând comisioanele care reprezintă o sumă fixă pentru fiecare punct schimbat pentru o parte a prețului cadoului de fidelitate sau pentru totalitatea acestui preț. În acest context, trebuie să se constate, astfel cum susține guvernul Regatului Unit, că această plată corespunde contrapartidei livrării cadourilor de fidelitate.

58 În cauza C-55/09, reiese de asemenea din decizia de trimitere că respectivele cadouri de fidelitate sunt facturate de @1 societatea Baxi la prețul de vânzare cu amănuntul majorat cu cheltuielile de expediție aplicabile la locul comenzii, în care este transferată proprietatea și este efectuat schimbul de puncte. Astfel, după deducerea marjei de profit ce revine societății @1 și constă în diferența dintre prețul de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate și prețul de achiziție la care @1 își procură aceste cadouri, plata efectuată de Baxi societății @1 constituie contrapartida livrării cadourilor menționate.

59 În cauza C-55/09, Baxi arată totuși că respectiva contrapartidă a plății nu corespunde unei livrări de bunuri, ci unui serviciu de publicitate complex în cadrul căruia livrarea cadourilor de fidelitate clienților figurează printre alte servicii.

60 În această privință, rezultă din jurisprudența Curții că, atunci când o operațiune este constituită dintr-un fascicul de elemente și de acte, trebuie luate în considerare toate împrejurările în care se desfășoară operațiunea respectivă, cu scopul de a determina, pe de o parte, dacă ne aflăm în prezența a două sau mai multe prestații distincte ori a unei prestații unice și, pe de altă parte, dacă, în acest din urmă caz, această prestație unică trebuie să fie calificată drept livrare de

bunuri sau prestare de servicii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rep., p. I-2697, punctul 21 și jurisprudența citată).

61 Din decizia de trimitere în cauza C-55/09 rezultă că plățile pe care Baxi le face societății @1 corespund cuantumului prețului de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate majorat cu cheltuielile de ambalaj și de expediere și că, astfel, @1 obține o marjă de profit constituită din diferența dintre cuantumul prețului de vânzare cu amănuntul al cadourilor de fidelitate și cuantumul prețului de achiziție la care aceasta își procură cadourile menționate.

62 Astfel, după cum admit de altfel atât guvernul Regatului Unit, cât și Comisia, o plată precum cea în discuție în acțiunea principală din cauza C-55/09 poate fi divizată în două părți și fiecare dintre aceste părți corespunde unei prestații distincte.

63 Prin urmare, cuantumul prețului de achiziție constituie contrapartida livrării de cadouri de fidelitate clienților, în timp ce diferența dintre cuantumul prețului de vânzare cu amănuntul plătit de Baxi și cuantumul prețului de achiziție plătit de @1 pentru a-și procura cadourile de fidelitate, și anume marja de profit, constituie contrapartida serviciilor pe care @1 le furnizează societății Baxi.

64 În schimb, în cadrul cauzei C-53/09, LMUK a afirmat în observațiile sale scrise și orale că plățile pe care le face furnizorilor nu sunt contrapartida a două sau mai multe prestații distincte. Cu toate acestea, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceasta este situația.

65 În lumina considerațiilor precedente, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că, în cadrul unui program de fidelizare a clienților, precum cel în discuție în acțiunile principale, articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2), în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A seșea directivă, trebuie interpretate în sensul că:

– plățile pe care gestionarul programului în cauză le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-53/09, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri în favoarea acestor clienți sau, după caz, pentru o prestare de servicii furnizată acestora. Cu toate acestea, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste plăți înglobează de asemenea contrapartida unei prestații de servicii care corespunde unei prestații distincte și

– plățile pe care sponsorul le face gestionarului programului în cauză care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-55/09, ca fiind, în parte, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri efectuată în favoarea acestor clienți și, în parte, contrapartida pentru o prestare de servicii efectuată de gestionarul acestui program în favoarea acestui sponsor.

Cu privire la cheltuielile de judecată

66 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

În cadrul unui program de fidelizare a clienților, precum cel în discuție în acțiunile principale, articolele 5 și 6, articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și articolul 17 alineatul (2), în versiunea rezultată de la articolul 28f alineatul (1) din A seșea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre

referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 95/7/CE a Consiliului din 10 aprilie 1995, trebuie interpretate în sensul că:

– plățile pe care gestionarul programului în cauză le face furnizorilor care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-53/09, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri în favoarea acestor clienți sau, după caz, pentru o prestare de servicii furnizate acestora. Cu toate acestea, este de competența instanței de trimitere să verifice dacă aceste plăți înglobează de asemenea contrapartida unei prestații de servicii care corespunde unei prestații distincte și

– plățile pe care sponsorul le face gestionarului programului în cauză care livrează cadouri de fidelitate clienților trebuie considerate, în cauza C-55/09, ca fiind, în parte, contrapartida, plătită de un terț, pentru o livrare de bunuri efectuată în favoarea acestor clienți și, în parte, contrapartida pentru o prestare de servicii efectuată de gestionarul acestui program în favoarea acestui sponsor.

Semnături

* Limba de procedură: engleza.