

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 21. novembra 2013(*)

„Direktiva 2006/112/ES – Davek na dodano vrednost – Dobava blaga – Pojem – Goljufiva uporaba bančne kartice“

V zadevi C-494/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 26. oktobra 2012, ki je prispela na Sodišče 5. novembra 2012, v postopku

Dixons Retail plc

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta (poročevalka), predsednica senata, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J. C. Bonichot in A. Arabadžiev, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Dixons Retail plc A. Brown, odvetnica,
- za vlado Združenega kraljestva A. Robinson, agent,
- za Evropsko komisijo R. Lyal, A. Cordewener in C. Soulay, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 14(1) in 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Dixons Retail plc (v nadaljevanju: Dixons) in Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) glede njihove zavrnitve zahtevka družbe Dixons za vračilo davka na dodano

vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je ta družba obračunala in plačala v zvezi s transakcijami, opravljenimi med 13. novembrom 2005 in 30. novembrom 2008.

Pravni okvir

Direktiva 77/388/EGS

3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 5(1) te direktive določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

5 Člen 11(A)(1) navedene direktive določa:

„Na ozemlju države

1. Davna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

[...]“

Direktiva 2006/112

6 Člen 2(1)(a) Direktive 2006/112 določa, da so predmet DDV dobave blaga, ki jih davni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo.

7 Člen 14(1) te direktive določa:

„Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.“

8 Člen 73 navedene direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Družba Dixons je predstavnik skupine zavezancev za DDV, ki trži električne izdelke.

10 Družba Dixons je imela z družbo American Express Europe Ltd (v nadaljevanju: AmEx)

sklenjen sporazum, po katerem je morala družba Dixons, če je ena od njenih strank kot plačilno sredstvo uporabila kartico, ki jo je izdala družba AmEx, sprejeti to kartico, družba AmEx pa se je zavezala, da bo družbi Dixons po odbitku provizije in pod pogojem spoštovanja predpisanih postopkov plačala ceno blaga, ki ga je ta stranka z navedeno kartico kupila.

11 Glede transakcij, plačanih s karticami, ki jih ni izdala družba AmEx, je bila družba Dixons s podobnim sporazumom povezana z družbo National Westminster Bank plc, ki posluje pod imenom Streamline (v nadaljevanju: Streamline).

12 Družba Dixons je, potem ko je obračunala in plačala DDV v zvezi s transakcijami, opravljenimi med 13. novembrom 2005 in 30. novembrom 2008, od Commissioners zahtevala vračilo tega davka, ti pa so njen zahtevek zavrnil.

13 Družba Dixons je pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) vložila tožbo zoper odločbo Commissioners, da bi dosegla navedeno vračilo.

14 Tožba, vložena pri predložitvenem sodišču, se nanaša na s kartico plačane transakcije, za katere je družba Dixons v skladu s postopki, določenimi s sporazumoma, sklenjenima z družbama AmEx in Streamline, od teh družb prejela plačilo cene, čeprav se je nato izkazalo, da so bile te transakcije plačane s karticami, ki so bile uporabljene goljufivo.

15 Glede tega iz predložitvene odločbe izhaja, da kljub goljufivi uporabi kartic niti družba AmEx niti družba Streamline proti družbi Dixons nista uveljavljali zahtevka za vračilo oziroma nista izvedli obratnih bremenitev, do česar sta bili na podlagi navedenih sporazumov upravičeni v primeru nespoštovanja postopkov, predpisanih s tema sporazumoma. Družba Dixons je torej obdržala plačila, ki sta jih opravili družbi AmEx in Streamline in ki so vključevala delež DDV.

16 V teh okoliščinah je First-tier Tribunal (Tax Chamber) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 14(1) Direktive 2006/112 razlagati tako, da se uporabi, kadar dejanski prenos blaga temelji na goljufiji, ker prevzemnik plača s kartico, za katero ve, da ni pooblaščen za njeno uporabo?

2. Kadar se dejanski prenos blaga izvede z goljufivo uporabo kartice, ali pride do „prenosa pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“ v smislu člena 14(1) Direktive 2006/112?

3. Ali je treba člen 73 Direktive 2006/112 razlagati tako, da se uporabi, kadar prenosnik blaga prejme plačilo na podlagi sporazuma s tretjo osebo, da bo ta izvedla plačilo v primeru kartičnih transakcij, čeprav prevzemnik blaga ve, da ni pooblaščen za uporabo kartice?

4. Kadar tretja oseba na podlagi sporazuma med njo in prenosnikom blaga izvede plačilo kot posledico tega, da je bila prenosniku predložena kartica, za uporabo katere prevzemnik blaga ni bil pooblaščen, ali plačilo tretje osebe pomeni „plačilo“ za dobave v smislu člena 73 Direktive 2006/112?“

Vprašanja za predhodno odločanje

17 S temi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali dejanski prenos blaga na kupca, ki kot plačilno sredstvo goljufivo uporablja bančno kartico, pomeni „dobavo blaga“ v smislu člena 5(1) Šeste direktive in člena 14(1) Direktive 2006/112 in ali v okviru takega prenosa plačilo, ki ga opravi tretja oseba na podlagi sporazuma med njo in dobaviteljem tega blaga, s katerim se je ta tretja oseba zavezala temu dobavitelju plačati za blago,

ki ga je ta prodal kupcem, ki so tako kartico uporabili kot plačilno sredstvo, pomeni „plačilo“ v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive in člena 73 Direktive 2006/112.

18 Najprej je treba poudariti, da ker je Direktiva 2006/112 začela veljati 1. januarja 2007, se določbe te direktive uporabljajo samo za transakcije, obravnavane v postopku v glavni stvari, ki so bile opravljene po tem datumu. Za transakcije, opravljene pred tem datumom, je treba uporabiti določbe Šeste direktive. Za odgovor na predložena vprašanja ni treba razlikovati med določbami teh direktiv, saj je treba šteti, da imajo te določbe v bistvu enak obseg za potrebe razlage, ki jo bo Sodišče v tej zadevi podalo.

Obstoj „prenosa“ v smislu člena 5(1) Šeste direktive in člena 14(1) Direktive 2006/112

19 Najprej je treba opozoriti, da Šesta direktiva in Direktiva 2006/112 določata skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (glej sodbe z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 36; z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 48, in z dne 20. junija 2013 v zadevi Newey, C-653/11, točka 39).

20 Glede tega se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pojem „dobava blaga“ iz člena 5(1) Šeste direktive in iz člena 14(1) Direktive 2006/112 ne nanaša na prenos lastninske pravice v oblikah, predvidenih z nacionalnim pravom, ki se uporabi, ampak zajema vsak prenos premoženja v stvareh, ki ga opravi ena stranka, ki drugo stranko pooblasti, da s tem premoženjem dejansko razpolaga, kot da bi bila njegov lastnik (glej sodbo z dne 14. julija 2005 v zadevi British American Tobacco in Newman Shipping, C-435/03, ZOdl., str. I-7077, točka 35; zgoraj navedeni sodbi Optigen in drugi, točka 39, ter Halifax in drugi, točka 51, in sodbi z dne 3. junija 2010 v zadevi De Fruytier, C-237/09, ZOdl., str. I-4985, točka 24, in z dne 18. julija 2013 v zadevi Evita-K, C-78/12, točka 33).

21 Prav tako je Sodišče že razsodilo, da je navedeni pojem objektivni in se uporablja neodvisno od ciljev in rezultatov zadevnih transakcij, pri čemer davčni upravi ni treba niti izvesti preiskave, da bi ugotovila namen zadevnega davčnega zavezanca, niti upoštevati namena trgovca, ki ni ta davčni zavezanec in je del iste dobavne verige (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Optigen in drugi, točke od 44 do 46, 51 in 55, ter Halifax in drugi, točki 56 in 57; sodbo z dne 6. julija 2006 v združenih zadevah Kittel in Recolta Recycling, C-439/04 in C-440/04, ZOdl., str. I-6161, točke od 41 do 44, in zgoraj navedeno sodbo Newey, točka 41).

22 Iz tega je razvidno, da so transakcije, kakršne so te, obravnavane v postopku v glavni stvari, dobava blaga v smislu člena 5(1) Šeste direktive in člena 14(1) Direktive 2006/112, če izpolnjujejo objektivna merila, na katerih ta pojem temelji, in če pri njih ne gre za goljufijo v zvezi z DDV (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Optigen in drugi, točki 51 in 52, ter Halifax in drugi, točki 58 in 59).

23 V obravnavanem primeru ni sporno, da je bila družba Dixons v času transakcij, obravnavanih v postopku v glavni stvari, lastnica dobavljenega blaga in da je zato ta družba lahko na kupca tega blaga prenesla pravico, da z njim razpolaga kot lastnik.

24 Prav tako ni mogoče na podlagi nobenega elementa v spisu, predloženem Sodišču, dvomiti, da je družba Dixons navedeno blago prostovoljno prenesla na kupca, da bi ga pooblastila, da z njim dejansko razpolaga kot lastnik.

25 Poleg tega ni razvidno, da je bila pri transakcijah, obravnavanih v postopku v glavni stvari, storjena davčna goljufija, saj je DDV v zvezi s temi transakcijami, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, ustrezno obračunala in plačala družba Dixons.

26 Goljufiva uporaba bančne kartice kot plačilnega sredstva pri teh transakcijah ne vpliva na to, da jih je mogoče šteti za dobavo blaga v smislu Šeste direktive in Direktive 2006/112. Taka uporaba namreč ne zadeva objektivnih meril, na katerih ta pojem temelji, temveč namen osebe, ki je kot kupec sodelovala v zadevnih transakcijah, in ravnanj, storjenih za uresnitev takega namena.

27 Tako je treba ugotoviti, da je podan „prenos“ v smislu člena 5(1) Šeste direktive in člena 14(1) Direktive 2006/112 med družbo Dixons in njenimi strankami, tudi če so te v transakcijah, obravnavanih v postopku v glavni stvari, goljufivo uporabile bančno kartico kot plačilno sredstvo, da bi plačale ceno blaga, ki ga je dostavila družba Dixons.

28 Glede tega je treba, v nasprotju s trditvami družbe Dixons, dodati, da je treba položaj, kakršen je obravnavan v postopku v glavni stvari, razlikovati od položaja pri tatvini blaga, ki ni zajet s pojmom „dobava blaga“, kakor izhaja iz Šeste direktive in Direktive 2006/112 (glej zgoraj navedeno sodbo British American Tobacco in Newman Shipping, točka 33).

29 S tatvino blaga namreč storilec ne pridobi pravice do razpolaganja z blagom pod enakimi pogoji kot njegov lastnik. Ni torej mogoče šteti, da je s tatvino med oškodovano stranko in storilcem kršitve opravljen prenos v smislu člena 5(1) Šeste direktive in člena 14(1) Direktive 2006/112 (glej zgoraj navedeno sodbo British American Tobacco in Newman Shipping, točka 36).

30 Poleg tega tatvina blaga že po definiciji ne vključuje nobenega finančnega protiplaćila v korist oškodovane stranke. Zato se kot taka ne more šteti za dobavo blaga „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive in člena 2(1)(a) Direktive 2006/112 (glej zgoraj navedeno sodbo British American Tobacco in Newman Shipping, točka 32).

Obstoj „plačila“ v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive in člena 73 Direktive 2006/112

31 Glede vprašanja, ali v transakcijah, obravnavanih v postopku v glavni stvari, plačila, ki sta jih opravili družbi AmEx in Streamline na podlagi sporazumov, sklenjenih med njima in družbo Dixons, pomenijo „plačilo“ v smislu člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive in člena 73 Direktive 2006/112, je treba opozoriti, da se v okviru sistema DDV pri obdavčljivih transakcijah predpostavlja, da obstaja transakcija med strankami, ki zajema določitev cene ali protivrednosti. Kadar je dejavnost dobavitelja izključno dobava blaga brez neposrednega plačila, davčna osnova ne obstaja in ta dobava blaga torej ni predmet DDV (glej glede opravljanja storitev zlasti sodbi z dne 3. marca 1994 v zadevi Tolsma, C-16/93, Recueil, str. I-743, točka 12, in z dne 27. oktobra 2011 v zadevi GFKL Financial Services, C-93/10, ZOdl., str. I-10791, točka 17).

32 V teh okoliščinah je Sodišče razsodilo, da je dobava blaga opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive in člena 2(1)(a) Direktive 2006/112 ter je tako obdavčljiva, le če med dobaviteljem in prevzemnikom obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme dobavitelj, pomeni dejansko protivrednost blaga, dobavljenega prevzemniku (glej glede opravljanja storitev zlasti zgoraj navedeni sodbi Tolsma, točka 14, in GFKL Financial Services, točka 18).

33 Davčna osnova pri dobavi blaga je vse, kar je prejeto kot plačilo za dobavljeno blago (glej glede opravljanja storitev zlasti zgoraj navedeno sodbo Tolsma, točka 13, in sodbo z dne 29. julija 2010 v zadevi Astra Zeneca UK, C-40/09, ZOdl., str. I-7505, točka 28), tako da je taka dobava

blaga opravljena „za plačilo“ v smislu člena 2, točka 1, Šeste direktive in člena 2(1)(a) Direktive 2006/112, če obstaja neposredna zveza med dobavljenim blagom in prejetim plačilom (glej sodbi z dne 7. oktobra 2010 v združenih zadevah Loyalty Management UK in Baxi Group, C-53/09 in C-55/09, ZOdl., str. I-9187, točka 51, in z dne 8. novembra 2012 v zadevi Profitube, C-165/11, točka 51).

34 Kadar kupec plača ceno blaga s kreditno kartico, sta neposredno opravljeni dve transakciji, in sicer dobaviteljeva prodaja tega blaga, ki v zahtevano skupno ceno vračuna tudi DDV, ki ga bo plačal navedeni kupec kot končni potrošnik, prejel pa ga bo ta dobavitelj za račun države blagajne, in opravljanje storitev izdajatelja kartice za dobavitelja. Predmet teh storitev je jamstvo za plačilo blaga, kupljenega s kartico, spodbujanje poslovanja dobavitelja z možnostjo pridobivanja novih strank, morebitno oglaševanje dobavitelja ali katerikoli drugi predmet (glej sodbo z dne 25. maja 1993 v zadevi Bally, C-18/92, Recueil, str. I-2871, točka 9).

35 Glede tega to, da kupec dogovorjene cene dobavitelju ni plačal neposredno, temveč mu jo je plačal prek izdajatelja kartice, in podrobni pogoji plačila, uporabljeni v razmerju med kupcem in dobaviteljem, ne morejo spremeniti davčne osnove. S Šesto direktivo in Direktivo 2006/112 pri dobavi blaga oziroma opravljanju storitev „za plačilo“ ni zahtevano, da se plačilo za to dobavo oziroma storitev prejme neposredno od njenega prejemnika. Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive in člen 73 Direktive 2006/112 namreč določata, da plačila za dobavo blaga ne more opraviti samo kupec, temveč ga lahko opravi tudi tretja oseba, v obravnavanem primeru izdajatelj kartice (glej zgoraj navedeni sodbi Bally, točki 16 in 17, ter Loyalty Management UK in Baxi Group, točka 56).

36 Zato na podlagi tega, da sta plačilo cene blaga, ki ga je v okviru transakcij, obravnavanih v postopku v glavni stvari, dobavila družba Dixons, opravili tretji osebi, v obravnavanem primeru družbi AmEx in Streamline, ni mogoče sklepati, da to plačilo ni plačilo, ki ga je družba Dixons prejela za dobavo tega blaga.

37 Ker je družba Dixons, kot je razvidno iz spisa, predloženega Sodišču, delovala v skladu s postopki, določenimi s sporazumi, sklenjenimi z družbama AmEx in Streamline, in ker so tudi prodaje, obravnavane v postopku v glavni stvari, izpolnjevale objektivna merila, na katerih temelji pojem „dobava blaga“ v smislu Šeste direktive in Direktive 2006/112, tudi to, da se je nato izkazalo, da so bile te prodaje plačane s kreditnimi karticami, ki so bile uporabljene goljufivo, ne more povzročiti tega, da plačilo cene navedenih prodaj ne bi bilo plačilo, ki ga je družba Dixons prejela iz naslova teh prodaj.

38 V teh okoliščinah je treba na predložena vprašanja odgovoriti, da je treba člene 2, točka 1, 5(1) in 11(A)(1)(a) Šeste direktive ter člene 2(1)(a), 14(1) in 73 Direktive 2006/112 razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so obravnavane v postopku v glavni stvari, dejanski prenos blaga na kupca, ki kot plačilno sredstvo goljufivo uporablja bančno kartico, pomeni „dobavo blaga“ v smislu navedenih členov 2, točka 1, 5(1), 2(1)(a) in 14(1) in da v okviru takega prenosa plačilo, ki ga opravi tretja oseba na podlagi sporazuma med njo in dobaviteljem tega blaga, s katerim se je ta tretja oseba zavezala temu dobavitelju plačati za blago, ki ga je ta prodal kupcem, ki so tako kartico uporabili kot plačilno sredstvo, pomeni „plačilo“ v smislu navedenih členov 11(A)(1)(a) in 73.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člene 2, točka 1, 5(1) in 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) ter Člene 2(1)(a), 14(1) in 73 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so obravnavane v postopku v glavni stvari, dejanski prenos blaga na kupca, ki kot plačilno sredstvo goljufivo uporablja bančno kartico, pomeni „dobavo blaga“ v smislu navedenih členov 2, točka 1, 5(1), 2(1)(a) in 14(1) in da v okviru takega prenosa plačilo, ki ga opravi tretja oseba na podlagi sporazuma med njo in dobaviteljem tega blaga, s katerim se je ta tretja oseba zavezala temu dobavitelju plačati za blago, ki ga je ta prodal kupcem, ki so tako kartico uporabili kot plačilno sredstvo, pomeni „plačilo“ v smislu navedenih členov 11(A)(1)(a) in 73.

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.