

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

21. november 2013(*)

Direktiiv 2006/112/EÜ – Käibemaks – Kaubatarne – Mõiste – Pangakaardi kasutamine pettuse eesmärgil

Kohtuasjas C-494/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Suurbritannia) 26. oktoobri 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. novembril 2012, menetluses

Dixons Retail plc

versus

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president R. Silva de Lapuerta (ettekandja), kohtunikud J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J. C. Bonichot ja A. Arabadjiev,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Dixons Retail plc, esindaja: advokaat A. Brown,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: A. Robinson,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, A. Cordewener ja C. Soulay,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1) artikli 14 lõike 1 ja artiklit 73.

2 Taotlus on esitatud Dixons Retail plc (edaspidi „Dixons”) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (edaspidi „Commissioners”) vahelises kohtuvaidluses seoses viimase keeldumisega rahuldada Dixonsi esitatud taotlus saada tagasi tema poolt deklareeritud ja tasutud

käibemaks seoses tehingutega, mis toimusid ajavahemikus 13. november 2005 kuni 30. november 2008.

Õiguslik raamistik

Direktiiv 77/388/EMÜ

3 Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1 ; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23, edaspidi kuues direktiiv) artikli 2 punkt 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. kauba tarnimine või teenuste osutamine tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.”

4 Selle direktiivi artikli 5 lõige 1 sätestab:

„„Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

5 Selle direktiivi artikli 11 A osa lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Riigi territooriumil

1. Maksustatava summa moodustab:

a) punktides b, c ja d nimetatata kauba tarnimise ja teenuste osutamise puhul kõik tasuna käsitatav, mille tarnija ostjalt, kliendilt või kolmandalt isikult nimetatud tarnete eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tarnete hinnaga otse seotud toetused;

[...]”

Direktiiv 2006/112

6 Direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkt a näeb ette, et käibemaksuga maksustatakse teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.

7 Selle direktiivi artikli 14 lõige 1 sätestab:

„„Kaubatarne” on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek.”

8 Nimetatud direktiivi artikkel 73 on sõnastatud järgmiselt:

„Artiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

9 Dixons on käibemaksukontserni esindusliige, kes turustab elektritarbeid.

10 Dixonit sidus American Express Europe Ltd?ga (edaspidi „AmEx”) kokkulepe, mille kohaselt

oli Dixon kohustatud juhul, kui tema kliendid kasutavad AmEx'i väljastatud pangakaarti, seda kaarti aktsepteerima ja AmEx oli kohustatud maksma pärast vahendustasu mahaarvamist Dixonile selleks ette nähtud korda järgides kliendi poolt kõnealuse kaardiga ostetud kauba hinna.

11 Selliste tehingute osas, mis tehti muude kaartidega kui AmEx'i väljastatud kaardid, sidus Dixonit sarnane kokkulepe National Westminster Bank plc'ga, mis tegutses nime all Streamline (edaspidi „Streamline”).

12 Pärast seda, kui Dixons oli deklareerinud ja maksnud ajavahemikus 13. november 2005 kuni 30. november 2008 tehtud tehingutega seotud käibemaksu, taotles ta selle maksu tagastamist Commissionerilt, kes ta taotluse rahuldamata jättis.

13 Dixons esitas maksu tagasisaamiseks Commissioneri otsuse peale kaebuse First-tier Tribunal'ile (Tax Chamber).

14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olev kaebus puudutab pangakaardiga tehtud tehinguid, mille eest tasuti Dixonsile tehingu hind vastavalt AmEx'i ja Streamline'iga sõlmitud kokkuleppele, kuigi hiljem selgus, et nende tehingute eest oli makstud kaartidega, mida kasutati pettuse eesmärgil.

15 Selles osas nähtub eelotsusetaotlusest, et hoolimata asjaolust, et pangakaarte oli kasutatud pettuse eesmärgil, ei esitanud ei AmEx ega Streamline Dixonsile tagasinõuet ega keeldunud neid kaarte debiteerimast, mida nad oleksid nimetatud kokkulepete kohaselt teha võinud juhul, kui kokkulepetega ette nähtud korda ei järgita. Niisiis jättis Dixons endale AmEx'i ja Streamline'i tehtud maksed, mis sisaldasid käibemaksu.

16 Neil asjaoludel otsustas First-tier Tribunal (Tax Chamber) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas direktiivi 2006/112 artikli 14 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse juhul, kui kauba füüsiline üleandmine saavutatakse pettuse teel, mis seisneb selles, et omandaja teeb kaardimakse, olles teadlik, et tal ei ole õigust seda kaarti kasutada?

2. Kui kauba füüsiline üleandmine saavutatakse kaardipettuse teel, kas siis on tegemist „materialese vara omanikuna käsutamise õiguse üleminekuga” direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 mõttes?

3. Kas direktiivi 2006/112 artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et seda kohaldatakse juhul, kui tasumine toimub kauba üleandja poolt kolmanda isikuga sõlmitud kokkuleppe alusel teha kaarditehingu raames selline makse, isegi kui kauba omandaja on teadlik, et tal puudub õigus kaarti kasutada?

4. Kui makse teeb kolmas isik vastavalt kauba üleandja ja kolmanda isiku vahel sõlmitud kokkuleppele üleandjale sellise kaardi esitamise tulemusena, mida kauba omandajal ei ole õigust kasutada, siis kas makse kolmandalt isikult on saadud „tehingute eest” direktiivi 2006/112 artikli 73 mõttes?”

Eelotsuse küsimused

17 Oma küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas kauba füüsiline üleandmine ostjale, kes kasutab pangakaarti maksevahendina pettuse eesmärgil, kujutab endast „kaubatarnet” kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses, ja kas sellise üleandmise käigus kolmanda isiku poolt tehtud makse vastavalt viimase ja kauba tarnija vahel sõlmitud kokkuleppele, mille kohaselt

kolmas isik kohustub tasuma tarnijale kauba eest, mille ta on müünud ostjatele, kes kasutasid kõnealust kaarti maksevahendina, on „tasu” kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 73 tähenduses.

18 Kõigepealt olgu märgitud, et kuna direktiiv 2006/112 jõustus 1. jaanuaril 2007, saab selle direktiivi sätteid kohaldada üksnes neile põhikohtuasjas arutusel olevatele tehingutele, mis toimusid pärast nimetatud kuupäeva. Enne seda kuupäeva toimunud tehingutele tuleb kohaldada kuuenda direktiivi sätteid. Seega ei ole eelotsuse küsimustele vastamiseks vaja teha vahet nende direktiivide sätete vahel, kuna nende kohaldamisala tuleb pidada Euroopa Kohtult käesolevas asjas taotletud tõlgenduse osas sisuliselt identseks.

„Üleminek” kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses

19 Sissejuhatuseks tuleb meenutada, et direktiiv 2006/112 kehtestab ühise käibemaksusüsteemi, mis põhineb eeskätt maksustatavate tehingute ühetaolisel määratlusel (vt 12. jaanuari 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-354/03, C-355/03 ja C-484/03: Optigen jt, EKL 2006, lk I-483, punkt 36; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I-1609, punkt 48, ja 20. juuni 2013. aasta otsus kohtuasjas C-653/11: Paul Newey, punkt 39).

20 Selles osas tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 14 lõikes 1 sätestatud mõiste „kaubatarne” ei viita omandi üleminekule kehtiva siseriikliku õigusega ettenähtud vormis, vaid hõlmab kõiki materiaalse vara üleminekuga seotud tehinguid, millega üks pool annab teisele poolele õiguse käsutada vara nii, nagu ta oleks selle omanik (vt 14. juuni 2005. aasta otsus kohtuasjas C-435/03: British American Tobacco ja Newman Shipping, EKL 2005, lk I-7077, punkt 35; eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punkt 39; eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punkt 51; 3. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-237/09: De Fruytier, EKL 2010, lk I-4985, punkt 24, ja 18. juuli 2013. aasta otsus kohtuasjas C-78/12: Evita-K, punkt 33).

21 Samuti on Euroopa Kohus juba leidnud, et sellel mõistel on objektiivne olemus ja seda kohaldatakse sõltumata asjaomaste tehingute eesmärkidest või tulemitest, ilma et maksuhalduril oleks kohustust viia asjaomase maksukohustuslase kavatsuse kindlaksmääramiseks läbi uurimine või võtta arvesse teise ettevõtja, kui seda on asjaomane maksukohustuslane, kes on seotud sama kaubatarnete ahelaga, kavatsust (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punktid 44–46, 51 ja 55; eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 56 ja 57; 6. juuli 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-439/04 ja C-440/04: Kittel ja Recolta Recycling, EKL 2006, lk I-6161, punktid 41–44, ja eespool viidatud kohtuotsus Paul Newey, punkt 41).

22 Sellest tuleneb, et niisugused tehingud, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kujutavad endast kaubatarne kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses, kuna need vastavad objektiivsetele kriteeriumidele, millel see mõiste põhineb ega ole käibemaksupettusega seotud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Optigen jt, punktid 51 ja 52; ja eespool viidatud kohtuotsus Halifax jt, punktid 58 ja 59).

23 Käesolevas asjas ei ole vaidlust selles, et Dixons oli põhikohtuasjas kõne all olevate tehingute käigus tarnitud kauba omanik ja et seega oli nimetatud äriühingul võimalik anda kauba omandajale üle kauba omanikuna käsutamise õigus.

24 Samuti ei võimalda ükski Euroopa Kohtule esitatud tõenditest kahelda selles, et Dixons andis kõnealuse kauba ostjale üle vabatahtlikult, et võimaldada viimasel kaupa tegelikult käsutada nii, nagu ta oleks selle omanik.

25 Lisaks ei näi, et põhikohtuasjas arutusel olevate tehingutega oleks toime pandud maksupettus, kuna, nagu nähtub eelotsusetaotlusest, deklareeris ja maksis Dixons nende tehingutega seotud käibemaksu nõuetekohaselt.

26 Asjaolu, et nende tehingutega seoses kasutati pangakaarte maksevahendina pettuse eesmärgil, ei mõjuta seda, et neid tehinguid võib kvalifitseerida kaubatarnena kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 tähenduses. Nimelt ei puuduta pangakaardi niisugune kasutamine neid objektiivseid kriteeriume, millel kõnealune mõiste põhineb, vaid on seotud selle isiku tahtega, kes osales asjaomastes tehingutes ostjana, ja selle tahte realiseerimiseks võetud meetmetega.

27 Seega on Dixonsi ja tema klientide vahelistes suhetes tegemist „üleminekuga” kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses, kuigi viimased kasutasid põhikohtuasjas kõne all olevate tehingutega seoses pangakaarti maksevahendina pettuse eesmärgil selleks, et tasuda Dixonsi poolt tarnitud kauba hinda.

28 Sellega seoses tuleb lisada, et vastupidi sellele, mida väidab Dixons, tuleb põhikohtuasjas arutusel olevat olukorda eristada kauba vargusest, mis ei kuulu „kaubatarne” mõiste alla kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 tähenduses (vt eespool viidatud kohtuotsus British American Tobacco ja Newman Shipping, punkt 33).

29 Nimelt ei saa kuriteo toimepanija kauba varguse tulemusena kaupa käsutada samadel tingimustel kui omanik. Seega ei ole varguse puhul tegemist üleminekuga varguse ohvri ja kuriteo toimepanija vahel kuuenda direktiivi artikli 5 lõike 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 14 lõike 1 tähenduses (vt eespool viidatud kohtuotsus British American Tobacco ja Newman Shipping, punkt 36).

30 Lisaks ei tulene kannatanule kauba vargusest selle määratlusest lähtudes mingisugust rahalist kasu. Järelikult ei saa seda pidada kauba tarnimiseks „tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses (vt eespool viidatud kohtuotsus British American Tobacco ja Newman Shipping, punkt 32).

„Tasu” olemasolu kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 73 tähenduses

31 Mis puudutab küsimust, kas põhikohtuasjas arutusel olevate tehingute raames kujutavad AmEx'i ja Streamline'i poolt nende ja Dixonsi vahel sõlmitud kokkuleppe alusel tehtud maksed endast „tasu” kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 73 tähenduses, siis olgu meenutatud, et käibemaksu süsteemi raames eeldab maksustatav tehing pooltevahelist tehingut, mille raames on kokku lepitud hinnas või tasus. Kui teenuse osutaja tegevus seisneb üksnes teenuse osutamises otsese tasuta, puudub maksustatav summa ja teenuseid seega käibemaksuga ei maksustata (vt teenuste osutamise kohta eelkõige 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-16/93: Tolsma, EKL 1994, lk I-743, punkt 12, ja 27. oktoobri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-93/10: GFKL Financial Services, EKL 2011, lk I-10791, punkt 17).

32 Selles osas on Euroopa Kohus leidnud, et teenus on osutatud „tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja tarnija saadud tasu vastab majanduslikult väärtuselt kauba saajale tarnitud kauba tegelikule väärtusele (vt teenuste osutamise kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Tolsma, punkt 14, ja GFKL Financial Services, punkt 18).

33 Nimelt on kauba tarnimise puhul maksustatavaks väärtuseks selle eest tegelikult saadud tasu (vt teenuste osutamise kohta eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Tolsma, punkt 13, ja 29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-40/09: Astra Zeneca UK, EKL 2010, lk I-7505, punkt 28), nii et kauba tarnimisega „tasu eest” kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1 ja direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a tähenduses on tegemist juhul, kui tarnitud kauba ja selle eest saadud tasu vahel on otsene seos (vt 7. oktoobri 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-53/09 ja C-55/09: Loyalty Management UK ja Baxi Group, EKL 2010, lk I-9187, punkt 51, ja 8. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-165/11: Profitube, punkt 51).

34 Kui ostja maksab kauba hinna krediitkaardiga, on kohe tegemist kahe tehinguga, st esiteks kauba müük tarnija poolt, kes arvab nõutava koguhinna hulka ka käibemaksu, mille tasub lõpptarbijana ostja ja nõuab maksuameti eest sisse tarnija, ja teiseks teenuste osutamine kaardi väljastajalt kõnealusele tarnijale. Viimati nimetatud teenuse eesmärk on tagada, et kauba eest, mille eest tasutakse kaardiga, makstakse – tarnija majandustegevuse edendamise võimaluse abil saada uusi kliente – tarnijale tehtav võimalik reklaam või muu selline eemärk (vt 25. mai 1993. aasta otsus kohtuasjas C-18/92: Bally, EKL 1993, lk I-2871, punkt 9).

35 Selles osas ei muuda asjaolu, et ostja ei tasunud kokkulepitud hinda otse tarnijale, vaid tegi seda kaardi väljastaja vahendusel, ega ostja ja tarnija vahelistes suhetes kasutatud maksemeetodid maksustatava summa suurust. Ei kuues direktiiv ega direktiiv 2006/112 ei nõua, et selleks, et kaubatarne saaks määratleda „tasu eest” tehtud tehinguna, peab tasu nimetatud kaubatarne või teenuse osutamise eest olema saadud otse selle saajalt. Kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõike 1 punkt a ja direktiivi 2006/112 artikkel 73 näevad ette, et kaubatarne eest võib tasu maksta mitte üksnes ostja, vaid ka kolmas isik, käesoleval juhul kaardi väljastaja (vt eespool viidatud kohtuotsused Bally, punktid 16 ja 17, ning Loyalty Management UK ja Baxi Group, punkt 56).

36 Järelikult ei tulene asjaolust, et Dixonsi poolt põhikohtuasjas arutusel olevate tehingute käigus tarnitud kauba hinna tasus kolmas isik – käesoleval juhul AmEx ja Streamline –, et see makse ei kujuta endast Dixonsile nende kaupade tarnimise eest makstud tasu.

37 Kuna – nagu nähtub ka Euroopa Kohtul esitatud materjalidest – Dixons järgis AmEx'i ja Streamline'iga sõlmitud kokkulepetes ettenähtud korda ja kuna lisaks vastasid põhikohtuasjas kõne all olevad müügitehingud neile objektiivsetele kriteeriumidele, millel põhineb kaubatarne mõiste kuuenda direktiivi ja direktiivi 2006/112 tähenduses, ei tulene asjaolust, et hiljem ilmnes, et müügitehingud tehti pangakaartidega, mida kasutati pettuse eesmärgil, et tasu nende müügitehingute eest ei ole Dixonsile nende tehingute alusel makstud tasu.

38 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimustele vastata, et kuuenda direktiivi artikli 2 punkti 1, artikli 5 lõiget 1 ja artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ning direktiivi 2006/112 artikli 2 lõike 1 punkti a, artikli 14 lõiget 1 ja artiklit 73 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on kauba füüsiline üleandmine ostjale, kes kasutab pangakaarti maksevahendina pettuse eesmärgil, „kaubatarne” nimetatud artikli 2 punkti 1, artikli 5 lõike 1, artikli 2 lõike 1 punkti a ning artikli 14 lõike 1 tähenduses ja et sellise üleandmise käigus kolmanda isiku poolt vastavalt viimase ja kauba tarnija vahel sõlmitud kokkuleppele, mille kohaselt kohustub kolmas isik tasuma tarnijale kauba eest, mille ta on müünud ostjatele, kes kasutasid seda kaarti maksevahendina, tehtud makse on „tasu” kuuenda direktiiv artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 73 tähenduses.

Kohtukulud

39 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule

seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ artikli 2 punkti 1, artikli 5 lõiget 1 ja artikli 11 A osa lõike 1 punkti a kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ artikli 2 lõike 1 punkti a, artikli 14 lõiget 1 ja artiklit 73, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas on kauba füüsiline üleandmine ostjale, kes kasutab pangakaarti maksevahendina pettuse eesmärgil, „kaubatarne” nimetatud artikli 2 punkti 1, artikli 5 lõike 1, artikli 2 lõike 1 punkti a ning artikli 14 lõike 1 tähenduses ja et sellise üleandmise käigus kolmanda isiku poolt vastavalt viimase ja kauba tarnija vahel sõlmitud kokkuleppele, mille kohaselt kohustub kolmas isik tasuma tarnijale kauba eest, mille ta on müünud ostjatele, kes kasutasid seda kaarti maksevahendina, tehtud makse on „tasu” kuuenda direktiiv artikli 11 A osa lõike 1 punkti a ja direktiivi 2006/112 artikli 73 tähenduses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: inglise.