

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

21. studenoga 2013. (*)

„Direktiva 2006/112/EZ – Porez na dodanu vrijednost – Isporuka robe – Pojam – Zloupotroba bankovne kartice“

U predmetu C-494/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 26. listopada 2012., koju je Sud zaprimio 5. studenoga 2012., u postupku

Dixons Retail plc

protiv

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), predsjednica vijeća, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot i A. Arabadjiev, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Dixons Retail plc, A. Brown, *advocate*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, A. Robinson, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, R. Lyal, A. Cordewener i C. Soulay, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 14. stavka 1. i članka 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Dixons Retail plc (u daljnjem tekstu: Dixons) i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (u daljnjem tekstu: Commissioners)

vezano uz odbijanje zahtjeva koji je Dixons podnio radi povrata poreza od strane Commissionersa, a odnosi se na porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji je to društvo prijavilo i platilo na transakcije provedene između 13. studenoga 2005. i 20. studenoga 2008.

Pravni okvir

Direktiva 77/388/EEZ

3 Članak 2. točka 1. Direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) određuje:

„Podliježu [PDV-u]:

1. isporuka robe i pružanje usluge koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav unutar države u zamjenu za plaćanje.“ [neslužbeni prijevod]

4 Članak 5. stavak 1. Direktive navodi:

„'Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.“ [neslužbeni prijevod]

5 Članak 11. slovo A stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Unutar države

1. Oporezivi iznos čini:

a) za isporuku robe i pružanje usluga osim onih navedenih u točkama (b), (c) i (d), sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač ili pružatelj usluga u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

Direktiva 2006/112

6 Članak 2. stavak 1. točka (a) Direktive 2006/112 predviđa da isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje podliježe PDV-u.

7 Članak 14. stavak 1. Direktive određuje:

„'Isporuka robe' znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.“

8 Sukladno članku 73. navedene direktive:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 Dixons je obveznik PDV-a koji se bavi trgovinom elektroničkim uređajima.

10 Dixons je bio povezan s društvom American Express Europe Ltd (u daljnjem tekstu: AmEx) sporazumom na temelju kojega je u slu?aju da neki od njegovih klijenata koristi kao sredstvo pla?anja karticu koju je izdao AmEx, Dixons bio obvezan primiti tu karticu, dok se AmEx obvezao da ?e, pod uvjetom da su poštovani svi propisani postupci, Dixonsu isplatiti cijenu po kojoj je klijent tom karticom kupio robu, nakon odbijanja naknade.

11 Kad je rije? o transakcijama pla?enim drugim karticama osim onih koje je izdao AmEx, istovjetan sporazum vezivao je Dixons s društvom National Westminster Bank plc, koje je poslovalo pod imenom Streamline (u daljnjem tekstu: Streamline).

12 Nakon što je prijavio i platio PDV koji se odnosi na transakcije provedene izme?u 13. studenoga 2005. i 30. studenoga 2008., Dixons je od Commissionersa zatražio povrat tog poreza, no njegov zahtjev je odbijen.

13 Dixons je protiv odluke koju su donijeli Commissioners podnio tužbu pred First-tier Tribunal (Tax Chamber) kako bi ishodio spomenuti povrat.

14 Tužba podnesena pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na transakcije pla?ene karticom za koje je, iako se kasnije pokazalo da su te transakcije pla?ene putem zlouporabljenih kartica, Dixons sukladno postupcima predvi?enim sporazumima zaklju?enim izme?u AmExa i Streamlinea od istih primio isplatu cijene.

15 U tom pogledu, iz odluke kojom je sud uputio zahtjev proizlazi da, unato? zlouporabi kartica, ni AmEx ni Streamline nisu izvršili radnje radi kompenzacije prema Dixonsu ili pristupili povratu zaduženja po kreditnoj kartici, na što su imali pravo na temelju navedenih sporazuma u slu?aju nepoštivanja postupaka koje isti predvi?aju. Dakle, Dixons je zadržao isplate koje su izvršili AmEx i Streamline, a koje su uklju?ivale i jedan dio PDV-a.

16 Pod tim okolnostima First-tier Tribunal (Tax Chamber) odlu?io je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Treba li smatrati da se primjenjuje ?lanak 14. stavak 1. Direktive 2006/112 u slu?aju kad je do fizi?kog prijenosa robe došlo zlouporabom koja se sastoji od korištenja, kao sredstva pla?anja od strane osobe na koju se obavlja prijenos, kartice za koju je ta osoba sa sigurnoš?u znala da je nije bila ovlaštena koristiti?

2. Je li rije? o „prijenos[u] prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik“ u smislu ?lanka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 u slu?aju kad je do prijenosa robe došlo zlouporabom kartice?

3. Treba li smatrati da se primjenjuje ?lanak 73. Direktive 2006/112 u slu?aju kad je nositelju prijenosa robe pla?eno sukladno sporazumu kojim se tre?a osoba obvezala izvršiti takva pla?anja na osnovi transakcija pla?enih karticom, ?ak i kad je primatelj prijenosa sa sigurnoš?u znao da nije ovlašten koristiti karticu o kojoj je rije??

4. Može li se pla?anje primljeno od strane tre?e osobe smatrati „naknadom“ za isporuku u smislu ?lanka 73. Direktive 2006/112 u slu?aju kad je pla?anje izvršila tre?a osoba na temelju sporazuma sklopljenog s nositeljem prijenosa robe kao posljedica predstavljanja potonjem kartice koju primatelj prijenosa nije bio ovlašten koristiti?“

O prethodnim pitanjima

17 Navedenim pitanjima, koje valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev za prethodnu

odluku u osnovi pita predstavlja li fizički prijenos određene robe kupcu koji zlorabiti bankovnu karticu kao sredstvo plaćanja „isporuku robe“ u smislu članka 5. stavka 1. Šeste direktive i članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112, te predstavlja li plaćanje koje je izvršila treća osoba u okviru takvog prijenosa, sukladno sporazumu sklopljenom između nje i dobavljača robe, kojim se ta treća osoba obvezala platiti dobavljaču robu koju on prodaje kupcima koristeći takvu karticu kao sredstvo plaćanja, „naknadu“ u smislu članka 11. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive i članka 73. Direktive 2006/112.

18 Prethodno treba istaknuti da se, s obzirom na to da je Direktiva 2006/112 stupila na snagu 1. siječnja 2007., odredbe navedene direktive primjenjuju samo na transakcije koje čine predmet glavnog postupka, a koje su poduzete nakon tog datuma. Kad je riječ o transakcijama provedenim prije navedenog datuma, treba primijeniti odredbe Šeste direktive. U svrhu davanja odgovora na spomenuta pitanja nije potrebno praviti razliku između odredaba koje proizlaze iz navedenih direktiva jer se za potrebe tumačenja koje treba dati Sud treba smatrati da u bitnome one imaju jednak opseg primjene.

Postojanje „prijenosa“ u smislu članka 5. stavka 1. Šeste direktive i članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112

19 Prije svega valja podsjetiti da Šesta direktiva i Direktiva 2006/112 uspostavljaju zajednički sustav PDV-a koji je ponajprije zasnovan na jedinstvenoj definiciji oporezivih transakcija (vidjeti presudu od 12. siječnja 2006., Optigen i dr., C-354/03, C-355/03 i C-484/03, *Recueil*, str. I-483., točku 36.; presudu od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, *Recueil*, str. I-1609., točku 48.; te presudu od 20. lipnja 2013., Newey, C-653/11, točku 39.).

20 S tim u vezi, iz ustaljene prakse Suda proizlazi da se pojam „isporuka robe“ iz članka 5. stavka 1. Šeste direktive i članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 ne odnosi na prijenos vlasništva u oblicima predviđenim mjerodavnim nacionalnim pravom, nego da uključuje sve transakcije prijenosa materijalne imovine od strane koja ovlašćuje drugu stranu da njome faktično raspolaže kao da je ona vlasnik tog dobra (vidjeti presudu od 14. srpnja 2005., British American Tobacco i Newman Shipping, C-435/03, *Recueil*, str. I-7077., točku 35.; gore spomenutu presudu Optigen i dr., točku 39.; gore spomenutu presudu Halifax i dr., točku 51.; presudu od 3. lipnja 2010., De Fruytier, C-237/09, *Recueil*, str. I-4985., točku 24., i presudu od 18. srpnja 2013., Evita-K, C-78/12, točku 33.).

21 Jednako tako, Sud je već ranije smatrao da spomenuti pojam ima objektivno svojstvo i da se primjenjuje neovisno o ciljevima i rezultatima transakcija o kojima je riječ, bez postojanja obveze za poreznu administraciju da provodi istrage kako bi utvrdila namjeru pojedinog poreznog obveznika ili da vodi računa o namjeri operatera koji nije taj porezni obveznik, a koji se javlja u istom dobavnom lancu (u tom smislu vidjeti gore navedenu presudu Optigen i dr., točke 44. do 46. te 51. i 55.; gore navedenu presudu Halifax i dr., točke 56. i 57.; presudu od 6. srpnja 2006., Kittel i Recolta Recycling, C-439/04 i C-440/04, *Recueil*, str. I-6161., točke 41. do 44., kao i gore navedenu presudu Newey, točku 41.).

22 Iz navedenog slijedi da transakcije, poput onih o kojima se raspravlja u glavnom postupku, predstavljaju isporuke robe u smislu članka 5. stavka 1. Šeste direktive i članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112, sve dok zadovoljavaju objektivne kriterije na kojima se temelji ovaj pojam i ne predstavljaju utaju PDV-a (u tom smislu vidjeti gore navedenu presudu Optigen i dr., točke 51. i 52., te presudu Halifax i dr., točke 58. i 59.).

23 U konkretnom služaju nije sporno da je Dixons bio vlasnik robe isporučene povodom transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku i da je stoga to društvo bilo u mogućnosti prenijeti stjecatelju te robe ovlaštenje da njome raspolaže kao vlasnik.

24 Također, ni jedan element iz spisa koji je podnesen Sudu ne ostavlja dvojbu da je Dixons dobrovoljno prenio spomenutu robu dotičnom stjecatelju s ciljem da ovlasti ovog posljednjeg da s njome faktički raspolaže kao da je njezin vlasnik.

25 Osim toga, nije razvidno da bi u okviru transakcija o kojima je riječ u glavnom postupku bila počinjena utaja poreza jer iz odluke kojom je postavljen zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je Dixons pravilno prijavio i platio PDV na navedene transakcije.

26 Zlouporaba bankovne kartice kao sredstva plaćanja kod navedenih transakcija ne utječe na činjenicu da se iste mogu kvalificirati kao isporuka robe u smislu Šeste direktive i Direktive 2006/112. Naime, takvo korištenje ne proizlazi iz objektivnih kriterija na kojima se temelji taj pojam, nego iz namjere osobe koja je kao stjecatelj sudjelovala u predmetnim transakcijama kao i iz postupaka koji su poduzeti kako bi se takva namjera ostvarila.

27 Stoga valja konstatirati da postoji „prijenos“ u smislu članka 5. stavka 1. Šeste direktive i članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112, između Dixonsa i njegovih klijenata, čak i ako su ovi posljednji u transakcijama o kojima je riječ u glavnom postupku zlouporabili bankovnu karticu kao sredstvo plaćanja radi isplate cijene robe koju je isporučio Dixons.

28 U tom pogledu treba dodati da, suprotno onome što je tvrdio Dixons, slučaj poput ovoga o kojem je riječ u glavnom postupku treba razlikovati od slučaja krađe robe koji ne spada u pojam „isporuke robe“ u smislu Šeste direktive i Direktive 2006/112 (vidjeti gore navedenu presudu British American Tobacco i Newman Shipping, točku 33.).

29 Naime, krađa robe nema za posljedicu davanje ovlasti počinitelju da robom raspolaže pod istim uvjetima kao i njezin vlasnik. Krađom se stoga ne može smatrati obavljanje prijenosa između strane koja je žrtva i počinitelja kažnjivog djela u smislu članka 5. stavka 1. Šeste direktive i članka 14. stavka 1. Direktive 2006/112 (vidjeti gore navedenu presudu British American Tobacco i Newman Shipping, točku 36.).

30 Osim toga, krađa robe po definiciji ne dovodi do ikakve financijske naknade u korist osobe koja je žrtva krađe. Ona se kao takva stoga ne može smatrati isporukom robe koja se obavlja „u zamjenu za plaćanje“ u smislu članka 2. točke 1. Šeste direktive i članka 2. stavka 1. točke (a) Direktive 2006/112 (vidjeti gore navedenu presudu British American Tobacco i Newman Shipping, točku 32.).

Postojanje „naknade“ u smislu članka 11. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive i članka 73. Direktive 2006/112

31 Kad je rije? o pitanju predstavljaju li, u okviru transakcija o kojima se raspravlja u glavnom postupku, pla?anja koja su obavili AmEx i Streamline na osnovi sporazuma koje su sklopili s Dixonsom, „naknadu“ u smislu ?lanka 11. slova A stavka 1. to?ke (a) Šeste direktive i ?lanka 73. Direktive 2006/112, treba podsjetiti da u okviru sustava PDV-a oporezive transakcije pretpostavljaju da izme?u strana postoji transakcija koja sadrži odredbu o cijeni ili protuvrijednosti. Tako porezna osnovica ne postoji, pa isporuka robe ni nije predmet PDV-a, kad se ?inidba dobavlja?a sastoji isklju?ivo od isporuke robe bez izravne naknade (za pružanje usluga vidjeti osobito presudu od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, *Recueil*, str. I-743., to?ku 12. i presudu od 27. listopada 2011., GFKL Financial Services, C-93/10, *Recueil*, str. I-10791., to?ku 17.).

32 U tom kontekstu Sud je smatrao da je isporuka robe obavljena „u zamjenu za pla?anje“ u smislu ?lanka 2. to?ke 1. Šeste direktive i ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) Direktive 2006/112, pa je time i oporeziva, samo ako izme?u dobavlja?a i korisnika postoji pravni odnos tijekom kojeg su izmijenjene uzajamne ?inidbe, pri ?emu naknada koju napla?uje dobavlja? predstavlja stvarnu protuvrijednost robe koja je isporu?ena korisniku (za pružanje usluga vidjeti osobito gore navedenu presudu Tolsma, to?ku 14. i presudu GFKL Financial Services, to?ku 18.).

33 Naime, poreznu osnovicu za isporuku robe predstavlja sve ono što je primljeno na ime naknade za isporu?enu robu (za pružanje usluga vidjeti osobito gore navedenu presudu Tolsma, to?ku 13. i presudu od 29. srpnja 2010., Astra Zeneca UK, C-40/09, *Recueil*, str. I-7505., to?ku 28.), tako da je takva isporuka obavljena „u zamjenu za pla?anje“ u smislu ?lanka 2. to?ke 1. Šeste direktive i ?lanka 2. stavka 1. to?ke (a) Direktive 2006/112, ako postoji izravna veza izme?u isporu?ene robe i primljene protuvrijednosti (vidjeti presudu od 7. listopada 2010., Loyalty Management UK i Baxi Group, C-53/09 i C-55/09, *Recueil*, str. I-9187., to?ku 51., kao i presudu od 8. studenoga 2012., Profitube, C-165/11, to?ku 51.).

34 Kad kupac cijenu robe pla?a kreditnom karticom, izravno su prisutne dvije transakcije: i to, s jedne strane, prodaja te robe od strane dobavlja?a koji u ukupnu traženu cijenu ura?unava i PDV koji ?e platiti doti?ni kupac kao krajnji potroša?, a koji ?e za ra?un poreznog tijela primiti dobavlja?, i, s druge strane, usluge koje izdavatelj kartice pruža doti?nom dostavlja?u. Cilj ove posljednje ?inidbe je osiguranje pla?anja robe koja je kupljena posredstvom kartice, promocija poslovanja dobavlja?a kroz mogućnost stjecanja novih klijenata, moguće oglašavanje u korist dobavlja?a ili drugi razli?iti ciljevi (vidjeti presudu od 25. svibnja 1993., Bally, C-18/92, *Recueil*, str. I-2871., to?ku 9.).

35 U tom pogledu, ?injenica da kupac dogovorenu cijenu nije platio izravno dobavlja?u, nego posredstvom izdavatelja kartice, kao ni korišteni na?ini pla?anja u odnosu izme?u kupca i dobavlja?a ne mogu izmijeniti poreznu osnovicu. Ni Šesta direktiva ni Direktiva 2006/112 za isporuku robe ili pružanje usluge koje je obavljeno u zamjenu za pla?anje ne zahtijevaju da se naknada za takvu isporuku ili pruženu uslugu primi izravno od osobe kojoj je ista upu?ena. Naime, prema ?lanku 11. slovu A stavku 1. to?ki (a) Šeste direktive i ?lanku 73. Direktive 2006/112, pla?anje naknade za isporuku robe može obaviti ne samo kupac nego i tre?a osoba, u ovom slu?aju izdavatelj kartice (vidjeti gore navedenu presudu Bally, to?ku 16. i 17., kao i presudu Loyalty Management UK i Baxi Group, to?ku 56.).

36 Stoga se iz ?injenice da su pla?anje cijene robe koju je isporu?io Dixons u okviru transakcija o kojima je rije? u glavnom postupku obavile tre?e osobe, odnosno u konkretnom slu?aju AmEx i Streamline, ne može izvu?i zaklju?ak da to pla?anje ne predstavlja naknadu koju je Dixons primio za isporuku navedene robe.

37 Tako?er, s obzirom na to da je Sudu iz spisa razvidno da je Dixons postupao u skladu s postupcima predvi?enim sporazumima koje je zaklju?io s AmEx-om i Streamlineom, te s obzirom

na to da prodaje koje su predmet glavnog postupka pored toga zadovoljavaju objektivne kriterije na kojima se temelji pojam „isporuka robe“ u smislu Šeste direktive i Direktive 2006/112, činjenica da se kasnije pokazalo da su te prodaje obavljene posredstvom zloupotrijebljenih kartica, ne može imati za posljedicu to da plaćanje cijene navedenih kupoprodaja ne predstavlja naknadu koju je Dixons primio na temelju istih.

38 Pod tim okolnostima na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 2. točka 1., članak 5. stavak 1. i članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive kao i članak 2. stavak 1. točka (a), članak 14. stavak 1. i članak 73. Direktive 2006/112 treba tumačiti u smislu da, u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, fizički prijenos robe na kupca koji zloupotrijebi bankovnu karticu kao sredstvo plaćanja predstavlja „isporuku robe“ u smislu već spomenutog članka 2. točke 1., članka 5. stavka 1., članka 2. stavka 1. točke (a) i članka 14. stavka 1., te da plaćanje koje izvrši treća osoba u okviru takvog prijenosa sukladno sporazumu zaključenom između nje i dobavljača navedene robe, kojim se ta treća osoba obvezuje dobavljaču platiti robu koju je on prodao kupcima koristeći takvu karticu kao sredstvo plaćanja, predstavlja „naknadu“ u smislu spomenutog članka 11. slova A stavka 1. točke (a) i članka 73.

Troškovi

39 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

članak 2. točka 1., članak 5. stavak 1. i članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, kao i članak 2. stavak 1. točka (a), članak 14. stavak 1. i članak 73. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti u smislu da u okolnostima poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku fizički prijenos robe na kupca koji zloupotrijebi bankovnu karticu kao sredstvo plaćanja predstavlja „isporuku robe“ u smislu već spomenutog članka 2. točke 1., članka 5. stavka 1., članka 2. stavka 1. točke (a) i članka 14. stavka 1., te da plaćanje koje izvrši treća osoba u okviru takvog prijenosa sukladno sporazumu zaključenom između nje i dobavljača navedene robe, kojim se ta treća osoba obvezuje dobavljaču platiti robu koju je on prodao kupcima koristeći takvu karticu kao sredstvo plaćanja predstavlja „naknadu“ u smislu članka 11. slova A stavka 1. točke (a) i članka 73.

Potpisi

* Jezik postupka: engleski