

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 21 november 2013 (*)

”Direktiv 2006/112/EG – Mervärdesskatt – Leverans av varor – Begrepp – Bedräglig användning av ett bankkort”

I mål C-494/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förenade kungariket) genom beslut av den 26 oktober 2012, som inkom till domstolen den 5 november 2012, i målet

Dixons Retail plc

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta (referent) samt domarna J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot och A. Arabadjiev,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Dixons Retail plc, genom A. Brown, advocate,
- Förenade kungarikets regering, genom A. Robinson, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal, A. Cordewener och C. Soulay, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 14.1 och 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Dixons Retail plc (nedan kallat Dixons) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallad Commissioners). Målet rör Commissioners avslag på Dixons begäran om återbetalning av mervärdesskatt som bolaget deklarerat och betalat för transaktioner som genomförts mellan den 13 november 2005 och den 30 november 2008.

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 77/388/EEG

3 Artikel 2 led 1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet) har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 Artikel 5.1 i direktivet har följande lydelse:

”Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.”

5 Artikel 11 A.1 i direktivet har följande lydelse:

”Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

...”

Direktiv 2006/112

6 Enligt artikel 2.1 a i direktiv 2006/112 ska leverans av varor mot vederlag som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt.

7 I artikel 14.1 i direktivet föreskrivs följande:

”Med *leverans av varor* avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”

8 I artikel 73 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Dixons ingår i och är företrädare för en mervärdesskattegrupp som saluför elektriska apparater.

10 Dixons hade ett avtal med American Express Europe Ltd (nedan kallat AmEx), i vilket det föreskrevs att Dixons, för det fall att någon av dess kunder använde ett kort som utställts av AmEx som betalningsmedel, var skyldigt att acceptera detta kort. AmEx åtog sig å sin sida, under förutsättning att föreskrivet förfarande följts, att till Dixons betala köpeskillingen för de varor som kunden köpt med detta kort, efter avdrag för kortavgift.

11 Vad rör de transaktioner som betalades med andra kort än AmEx hade Dixons ett liknande avtal med National Westminster Bank plc, som agerade under namnet Streamline (nedan kallat Streamline).

12 Dixons deklarerade och betalade mervärdesskatt för transaktioner som hade genomförts mellan den 13 november 2005 och den 30 november 2008. Dixons begärde därefter återbetalning av denna skatt från Commissioners, som avslog denna begäran.

13 Dixons överklagade Commissioners beslut till First-tier Tribunal (Tax Chamber) med yrkande att mervärdesskatten skulle återbetalas.

14 Målet vid den hänskjutande domstolen rör korttransaktioner där Dixons – trots att det senare visade sig att betalningen för transaktionerna hade skett genom bedräglig kortanvändning – fick betalning av köpeskillingen från AmEx och Streamline, i enlighet med de förfaranden som föreskrevs i avtalen med sistnämnda företag.

15 Det framgår härvid av beslutet om hänskjutande att varken AmEx eller Streamline, trots att korten använts på ett bedrägligt sätt, väckte regresstalan mot Dixons eller använde sig av möjligheten till återkreditering (”chargeback”), vilket de hade rätt till enligt dessa avtal för fall då föreskrivna förfaranden inte hade iakttagits. Dixons behöll således betalningarna från AmEx och Streamline, vilka delvis inkluderade mervärdesskatt.

16 Under dessa förhållanden vilandeförklarade First-tier Tribunal (Tax Chamber) målet och beslutade att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 14.1 i direktiv 2006/112 anses vara tillämplig när den fysiska leveransen av varor åstadkoms genom bedrägeri på så sätt att leveransmottagaren som betalningsmedel har använt ett kort som vederbörande vet att han eller hon saknar behörighet att använda?

2) När en fysisk leverans åstadkoms genom bedräglig användning av ett kort, föreligger det då en ’överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar’, i den mening som avses i artikel 14.1 i direktiv 2006/112?

3) Ska artikel 73 i direktiv 2006/112 anses vara tillämplig när varuleverantören erhåller betalning enligt ett avtal enligt vilket tredje man har åtagit sig att betala leverantören för korttransaktioner, trots att leveransmottagaren varit medveten om att han eller hon saknade behörighet att använda kortet?

4) När betalning sker från tredje man, enligt ett avtal mellan denne och varuleverantören, till följd av att leverantören fått ett kort presenterat för sig som varumottagaren saknar behörighet att använda, ska betalningen då anses utgöra ersättning från tredje man 'för dessa transaktioner', i den mening som avses i artikel 73 i direktiv 2006/112?"

Prövning av tolkningsfrågorna

17 Den nationella domstolen har ställt sina frågor, som bör prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida en fysisk leverans av en vara till en köpare, som på ett bedrägligt sätt använder ett bankkort som betalningsmedel, utgör en "leverans av varor", i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet och artikel 14.1 i direktiv 2006/112, och huruvida, i samband med en sådan leverans, tredje mans betalning enligt ett avtal mellan tredje man och varuleverantören, genom vilket tredje man har åtagit sig att betala varuleverantören för varor som denne sålt till köpare som använder ett bankkort som betalningsmedel, utgör "vederlag", i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och artikel 73 i direktiv 2006/112.

18 Domstolen vill innan själva prövningen inleds erinra om att direktiv 2006/112 trädde i kraft den 1 januari 2007, varför bestämmelserna i detta direktiv endast är tillämpliga på de transaktioner som är aktuella i det nationella målet som har genomförts efter detta datum. Vad rör transaktioner som har genomförts före detta datum ska sjätte direktivets bestämmelser tillämpas. När frågorna besvaras behövs det inte göras någon åtskillnad mellan bestämmelserna i de nämnda direktiven, eftersom de anses ha ett i allt väsentligt identiskt innehåll med avseende på den tolkning som domstolen kommer att göra inom ramen för förevarande mål.

Huruvida det har skett en "överföring", i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet och artikel 14.1 i direktiv 2006/112

19 Domstolen erinrar inledningsvis om att det genom sjätte direktivet och direktiv 2006/112 har inrättats ett gemensamt system för mervärdesskatt, vilket bland annat grundar sig på en enhetlig definition av vad som utgör beskattningsbara transaktioner (se dom av den 12 januari 2006 i de förenade målen C-354/03, C-355/03 och C-484/03, Optigen m.fl., REG 2006, s. I-483, punkt 36, av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 48, och av den 20 juni 2013 i mål C-653/11, Newey, punkt 39).

20 Det framgår härvid av domstolens fasta praxis att begreppet "leverans av varor" i artikel 5.1 i sjätte direktivet och artikel 14.1 i direktiv 2006/112 inte hänför sig till en äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som uppställts i den tillämpliga nationella rätten, utan begreppet innefattar samtliga transaktioner avseende överföringar av egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren rätt att faktiskt förfoga över egendomen som om vederbörande var ägare till densamma (se dom av den 14 juli 2005 i mål C-435/03, British American Tobacco och Newman Shipping, REG 2005, s. I-7077, punkt 35, domarna i de ovannämnda målen Optigen m.fl., punkt 39, Halifax m.fl., punkt 51, dom av den 3 juni 2010 i mål C-237/09, De Fruytier, REU 2010, s. I-4985, punkt 24, och dom av den 18 juli 2013 i mål C-78/12, Evita?K, punkt 33).

21 Det framgår likaså av domstolens praxis att detta begrepp har en objektiv karaktär och att det är tillämpligt oavsett de berörda transaktionernas syfte och resultat, utan att skattemyndigheten behöver genomföra undersökningar för att utröna vilken avsikt som funnits hos

den berörda beskattningsbara personen eller hos en annan näringsidkare än den personen, som har deltagit i samma leveranskedja (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda målen Optigen m.fl., punkterna 44-46, 51 och 55, Halifax m.fl., punkterna 56 och 57, dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkterna 41-44, och domen i det ovannämnda målet Newey, punkt 41).

22 Transaktioner av det slag som är aktuella i det nationella målet utgör således leverans av varor, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet och artikel 14.1 i direktiv 2006/112, under förutsättning att transaktionerna uppfyller de objektiva kriterier som detta begrepp bygger på och att det inte har skett ett mervärdesskatteundandragande i samband med dem (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Optigen m.fl., punkterna 51 och 52, och Halifax m.fl., punkterna 58 och 59).

23 I förevarande fall är det ostridigt att Dixons ägde de varor som levererades i samband med de transaktioner som är aktuella i det nationella målet och att detta bolag således kunde ge förvärvaren rätt att förfoga över dessa varor som ägare.

24 Det finns inte heller något i de handlingar som getts in till domstolen som ger anledning att betvivla att Dixons frivilligt överfört nämnda varor till nämnde förvärvare i syfte att ge denne rätt att förfoga över dem som om vederbörande var ägare till densamma.

25 Dessutom finns det inte heller något som talar för att ett skatteundandragande har ägt rum i samband med transaktionerna i det nationella målet, eftersom Dixons på korrekt sätt har deklarerat och betalt mervärdesskatt för dessa transaktioner, såsom framgår av beslutet om hänskjutande.

26 Den omständigheten att ett bankkort använts som betalningsmedel på ett bedrägligt sätt i samband med dessa transaktioner hindrar inte att dessa kan anses som leveranser av varor, i den mening som avses i sjätte direktivet och direktiv 2006/112. En bedräglig användning omfattas nämligen inte av de objektiva kriterier som detta begrepp bygger på, utan på avsikten hos den person som deltagit i de aktuella transaktionerna som förvärvare samt vilka åtgärder vederbörande har vidtagit för att förverkliga sin avsikt.

27 Det har således skett en "överföring", i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet och artikel 14.1 i direktiv 2006/112, mellan Dixons och dess kunder, trots att kunderna, vid de i det nationella målet aktuella transaktionerna, använt ett bankkort som betalningsmedel på ett bedrägligt sätt för att betala de varor som Dixons levererat.

28 Det ska härvid tilläggas att en situation som den i det nationella målet, tvärtemot vad Dixons har hävdat, inte kan liknas vid stöld av varor, som inte omfattas begreppet "leverans av varor" såsom det framgår av sjätte direktivet och direktiv 2006/112 (se domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping, punkt 33).

29 Stöld av varor leder nämligen inte till att den som har begått gärningen får rätt att förfoga över varorna på samma villkor som ägaren. En stöld kan således inte anses utgöra en överföring, i den mening som avses i artikel 5.1 i sjätte direktivet och artikel 14.1 i direktiv 2006/112, från den drabbade parten till den som har begått gärningen (se domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och Newman Shipping, punkt 36).

30 Stöld av varor innebär dessutom per definition att den person som utsatts för stölden inte erhåller något ekonomiskt vederlag. Stölden kan således i sig inte anses utgöra en leverans av varor som sker "mot vederlag", i den mening som avses i artikel 2 led 1 i sjätte direktivet och artikel 2.1 a i direktiv 2006/112 (se domen i det ovannämnda målet British American Tobacco och

Newman Shipping, punkt 32).

Huruvida det föreligger ett "vederlag", i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och artikel 73 i direktiv 2006/112

31 Vad rör frågan huruvida AmEx och Streamlines betalningar i samband med de i det nationella målet aktuella transaktionerna, som gjorts i enlighet med de avtal som dessa bolag träffat med Dixons, utgör ett "vederlag", i den mening som avses i artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och artikel 73 i direktiv 2006/112 gör domstolen följande bedömning. Inom mervärdesskattesystemet förutsätter skattepliktiga transaktioner att det finns en transaktion mellan parterna med angivet pris eller motvärde. Om en leverantörs verksamhet enbart består i att leverera varor utan direkt vederlag, finns det inte något beskattningsunderlag och leveranserna av de aktuella varorna är således inte heller mervärdesskattepliktiga (se, vad rör tillhandahållande av tjänster, bland annat dom av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994, s. I-7743, punkt 12, och av den 27 oktober 2011 i mål C-93/10, GFKL Financial Services, REU 2011, s. I-10791, punkt 17).

32 Domstolen har i detta sammanhang slagit fast att en leverans av varor endast sker "mot vederlag", i den mening som avses i artikel 2 led 1 i sjätte direktivet och artikel 2.1 a i direktiv 2006/112, och således endast är beskattningsbar, om det mellan leverantören och mottagaren av varan föreligger ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer, varvid den ersättning som leverantören tar emot utgör det faktiska motvärdet för den vara som levereras till mottagaren (se, vad rör tillhandahållande av tjänster, bland annat domarna i de ovannämnda målen Tolsma, punkt 14, och GFKL Financial Services, punkt 18).

33 Beskattningsunderlaget för en leverans av en vara utgörs nämligen av allt det som har erhållits som vederlag för den levererade varan (se, vad rör tillhandahållande av tjänster, bland annat domen i det ovannämnda målet Tolsma, punkt 13, och dom av den 29 juli 2010 i mål C-40/09, Astra Zeneca UK, REU 2010, s. I-7505, punkt 28), vilket innebär att en sådan leverans ska anses ha skett "mot vederlag", i den mening som avses i artikel 2 led 1 i sjätte direktivet och artikel 2.1 a i direktiv 2006/112, om det finns ett direkt samband mellan den levererade varan och det motvärde som erhålls (se dom av den 7 oktober 2010 i de förenade målen C-53/09 och C-55/09, Loyalty Management UK och Baxi Group, REU 2010, s. I-9187, punkt 51, och av den 8 november 2012 i mål C-165/11, Profitube, punkt 51).

34 När en köpare betalar för en vara med ett kreditkort, så är det direkt fråga om två transaktioner: För det första säljer en leverantör denna vara, varvid denne i det totala försäljningspriset även inkluderar den mervärdesskatt som köparen ska betala som slutkonsument och som leverantören uppbär för skattemyndighetens räkning. För det andra är det fråga om ett tillhandahållande av tjänster från det kortutställande företaget till leverantören. Tjänsterna består i att garantera betalningen för den vara som betalats med kortet och att främja leverantörens affärsmöjligheter genom att denne kan vända sig till en ny kundkrets samt eventuell reklam för leverantörens verksamhet eller något annat ändamål (se dom av den 25 maj 1993 i mål C-18/92, Bally, REG 1993, s. I-2871, punkt 9).

35 Vare sig den omständigheten att köparen inte har betalat den avtalade köpeskillingen direkt till leverantören, utan via det kortutställande företaget, eller de betalningsvillkor som tillämpas i förhållandet mellan köparen och leverantören medför att beskattningsunderlaget ändras. Sjätte direktivet och direktiv 2006/112 kräver inte att vederlaget för leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster eller ska komma direkt från tjänste- eller varumottagaren för att leveransen eller tillhandahållandet ska anses ha skett "mot vederlag". Enligt artikel 11 A.1 a i sjätte direktivet och artikel 73 i direktiv 2006/112 kan nämligen vederlaget för en leverans av varor, förutom av köparen, även betalas av tredje man, i förevarande fall det kortutställande företaget (se

domarna i de ovannämnda målen Bally, punkterna 16 och 17, och Loyalty Management UK och Baxi Group, punkt 56).

36 Den omständigheten att tredje man har betalat köpeskillingen för de varor som Dixons levererat i samband med de i det nationella målet aktuella transaktionerna, i detta fall AmEx och Streamline, innebär inte att denna betalning inte ska anses utgöra det vederlag som Dixons erhållit för leveransen av dessa varor.

37 Av de handlingar som getts in till domstolen framgår att Dixons har följt de förfaranden som föreskrevs i avtalen med AmEx och Streamline och att de i det nationella målet aktuella försäljningarna uppfyller de objektiva kriterier som ligger till grund för begreppet "leverans av varor", i den mening som avses i sjätte direktivet och i direktiv 2006/112. Den omständigheten att det senare har visat sig att dessa försäljningar hade betalats med kort som använts på ett bedrägligt sätt kan mot denna bakgrund inte anses medföra att betalningen av köpeskillingen för dessa försäljningar inte utgör det vederlag som Dixons erhållit för desamma.

38 Tolkningsfrågorna ska därför besvaras enligt följande. Artiklarna 2 led 1, 5.1, och 11 A.1 a i sjätte direktivet och artiklarna 2.1 a, 14.1 och 73 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att under sådana förutsättningar som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, utgör en fysisk leverans av en vara till en köpare, som på ett bedrägligt sätt använder ett bankkort som betalningsmedel, en "leverans av varor", i den mening som avses i de ovannämnda artiklarna 2 led 1, 5.1, 2.1 a och 14.1. I samband med en sådan leverans ska tredje mans betalning enligt ett avtal mellan tredje man och varuleverantören, genom vilket tredje man har åtagit sig att betala varuleverantören för varor som denne sålt till köpare som använder ett bankkort som betalningsmedel, anses utgöra ett "vederlag", i den mening som avses i de ovannämnda artiklarna 11 A.1 a och 73.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Artiklarna 2 led 1, 5.1 och 11 A.1 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, och artiklarna 2.1 a, 14.1 och 73 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att under sådana förutsättningar som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, utgör en fysisk leverans av en vara till en köpare, som på ett bedrägligt sätt använder ett bankkort som betalningsmedel, en "leverans av varor", i den mening som avses i de ovannämnda artiklarna 2 led 1, 5.1, 2.1 a och 14.1. I samband med en sådan leverans ska tredje mans betalning enligt ett avtal mellan tredje man och varuleverantören, genom vilket tredje man har åtagit sig att betala varuleverantören för varor som denne sålt till köpare som använder ett bankkort som betalningsmedel, anses utgöra ett "vederlag", i den mening som avses i de ovannämnda artiklarna 11 A.1 a och 73.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.