



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

21 ноември 2013 година *

„Директива 2006/112/ЕО — Данък върху добавената стойност — Доставка на стоки —
Понятие — Използване на банкова карта, представляващо измама“

По дело C-494/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Обединено кралство) с акт от 26 октомври 2012 г., постъпил в Съда на 5 ноември 2012 г., в рамките на производство по дело

Dixons Retail plc

срещу

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-жа R. Silva de Lapuerta (докладчик), председател на състав, г-н J. L. da Cruz Vilaça, г-н G. Arestis, г-н J.-C. Bonichot и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

генерален адвокат: г-н M. Wathelet,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Dixons Retail plc, от г-жа A. Brown, advocate,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-н A. Robinson, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н A. Cordewener, както и от г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: английски.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 14, параграф 1 и член 73 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15)
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Dixons Retail plc (наричано по-нататък „Dixons“) и Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) във връзка с отказа на последните да уважат искането на Dixons за възстановяване на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), деклариран и заплатен от това дружество по сделки, извършени в периода от 13 ноември 2005 г. до 30 ноември 2008 г.

Правна уредба

Директива 77/388/ЕИО

- 3 Член 2, точка 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“) гласи:

„С [ДДС] се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

- 4 Член 5, параграф 1 от посочената директива гласи:

„Доставка на стока“ означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик“. [неофициален превод]

- 5 Член 11, А, параграф 1 от посочената директива гласи следното:

„На територията на страната

1. Данъчната основа е:

- а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява насрещна престация, получена от или дължима на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трета страна, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки;

[...]“. [неофициален превод]

Директива 2006/112

- 6 Член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 предвижда, че подлежи на облагане с ДДС възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

7 Член 14, параграф 1 от посочената директива гласи:

„Доставка на стоки“ означава прехвърлянето на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“.

8 Съгласно член 73 от посочената директива:

„По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

9 Dixons е представителен член на регистрирана по ДДС група дружества, които продават електроуреди.

10 Dixons е обвързано с American Express Europe Ltd (наричано по-нататък „AmEx“) с договор, по силата на който в случай на използване от някой от неговите клиенти като разплащателно средство на карта, издадена от AmEx, Dixons е задължено да приеме тази карта, а AmEx поема задължението, при условие че са спазени съответните процедури, да заплати на Dixons цената на закупените стоки от този клиент с посочената карта след приспадане на комисиона.

11 По отношение на транзакциите с карти, различни от издаваните от AmEx, аналогичен договор обвързва Dixons с National Westminster Bank plc, действаща под наименованието Streamline (наричано по-нататък „Streamline“).

12 След като е декларирало и заплатило ДДС по извършени сделки в периода от 13 ноември 2005 г. до 30 ноември 2008 г., Dixons е поискало от Commissioners възстановяване на този данък, но искането му е отхвърлено.

13 Dixons обжалва решението на Commissioners пред First-tier Tribunal (Tax Chamber) и е поискало посоченото възстановяване.

14 Жалбата до запитващата юрисдикция се отнася до сделки, по които плащанията са извършени с карти, и въпреки че впоследствие е установено използването на картите за извършване на тези плащания по измамлив начин, AmEx и Streamline заплащат на Dixons цената съгласно процедурите, предвидени в сключените с тях договори.

15 В това отношение от акта за преюдициално запитване е видно, че въпреки използването на картите, представляващо измама, нито AmEx, нито Streamline съответно не предявяват регресен иск срещу Dixons и не отказват дебитиране, въпреки че имат право на това съгласно посочените договори в случай на неспазване на предвидените в тях процедури. Поради това Dixons запазва извършените от AmEx и Streamline плащания, включително частта, свързана с ДДС.

16 При тези обстоятелства First-tier Tribunal (Tax Chamber) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 следва ли да се тълкува в смисъл, че се прилага, когато физическото предаване на стоките е постигнато с измама, тъй като плащането от получателя на стоките е направено посредством карта, която той знае, че не е оправомощен да използва?“

- 2) Когато физическото предаване на стоките е постигнато с използване на карта, представляващо измама, налище ли е „прехвърляне[...] на правото за разпореждане с материална вещь като собственик“ по смисъла на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112?
- 3) Член 73 от Директива 2006/112 следва ли да се тълкува в смисъл, че се прилага, когато плащането е получено от лицето, което прехвърля стоките, въз основа на договор с трето лице за извършване на такива плащания по картови транзакции, макар лицето, на което се прехвърлят стоките, да знае, че не е оправомощено да използва картата?
- 4) Когато плащането е извършено от трето лице по договор между прехвърлителя на стоките и третото лице, вследствие на представянето пред прехвърлителя на карта, която лицето, на което се прехвърлят стоките, не е оправомощено да използва, може ли плащането, направено от третото лице, да се разглежда като насрещна престация „срещу доставката“ по смисъла на член 73 от Директива 2006/112?.

По преюдициалните въпроси

- 17 Със своите въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска да установи по същество дали физическото предаване на стока на купувач, който използва чрез измама като разплащателно средство банкова карта, представлява „доставка на стоки“ по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива и на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, и дали при това предаване плащането, извършено от трето лице в приложение на договор, сключен между последното и доставчика на стоката, с който това трето лице се задължава да заплати на този доставчик стоките, продадени от него на купувачи, използващи като разплащателно средство такава карта, представлява „насрещна престация“ по смисъла на член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива и член 73 от Директива 2006/112.
- 18 В самото начало следва да се отбележи, че доколкото Директива 2006/112 влиза в сила на 1 януари 2007 г., разпоредбите ѝ са приложими само към разглежданите по главното производство сделки, които са сключени след тази дата. Що се отнася до сделки, извършени преди тази дата, трябва да се прилагат разпоредбите на Шеста директива. За отговорите на преюдициалните въпроси не следва да се прави разграничение между разпоредбите на посочените директиви, тъй като те трябва да се считат за такива с идентично по същество значение с оглед на тълкуването, което Съдът ще даде в рамките на настоящото дело.

По наличието на „прехвърляне“ по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива и на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112

- 19 В самото начало следва да се припомни, че Шеста директива и Директива 2006/112 установяват обща система на ДДС, основана по-конкретно на единно определяне на облагаемите сделки (вж. Решение от 12 януари 2006 г. по съединени дела Optigen и др., C-354/03, C-355/03 и C-484/03, Recueil, стр. I-483, точка 36, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 48, както и Решение от 20 юни 2013 г. по дело Newey, C-653/11, точка 39).
- 20 В това отношение от постоянната практика на Съда следва, че понятието „доставка на стоки“ по член 5, параграф 1 от Шеста директива и член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 не се отнася до прехвърлянето на собственост в предвидените от приложимото национално право форми, а включва всяка сделка по прехвърляне на материална вещь от определено лице, което овластява друго лице да се разпорежда фактически с нея като собственик (вж. Решение от 14 юли 2005 г. по дело British American Tobacco и Newman Shipping, C-435/03, Recueil,

стр I-7077, точка 35, Решение по съединени дела Optigen и др., посочено по-горе, точка 39, Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точка 51, Решение от 3 юни 2010 г. по дело De Fruytier, C-237/09, Сборник, стр. I-4985, точка 24, и Решение от 18 юли 2013 г. по дело Evita-K, C-78/12, точка 33).

- 21 Също така Съдът вече е приел, че посоченото понятие е обективно по характер и се прилага независимо от целите и резултатите на съответните сделки, без да съществува задължение за данъчната администрация да извършва ревизии, за да установява намерението на съответно данъчнозадължено лице или за да вземе предвид намерението на оператор, различен от това данъчнозадължено лице, който е част от същата верига на доставки (вж. в този смисъл Решение по съединени дела Optigen и др., посочено по-горе, точки 44—46, както и точки 51 и 55, Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точки 56 и 57, Решение от 6 юли 2006 г. по съединени дела Kittel и Recolta Recycling, C-439/04 и C-440/04, Recueil, стр. I-6161, точки 41—44, както и Решение по дело Newey, посочено по-горе, точка 41).
- 22 Следователно сделки като разглежданите в главното производство представляват доставки на стоки по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива и член 14, параграф 1 от Директива 2006/112, доколкото отговарят на обективните критерии, на които се основава това понятие, и доколкото не са опорочени от отклонение от облагане с ДДС (вж. в този смисъл Решение по съединени дела Optigen и др., посочено по-горе, точки 51 и 52, както и Решение по дело Halifax и др., посочено по-горе, точки 58 и 59).
- 23 В случая не се оспорва, че Dixons е собственик на доставените стоки, предмет на разглежданите в главното производство сделки, и следователно, че това дружество е било в състояние да прехвърли на приобретателя на тези стоки правото да се разпорежда с тях като собственик.
- 24 Също така от представените пред Съда доказателства по делото не възникват съмнения, че Dixons е прехвърлило доброволно посочените стоки на приобретателя, за да му даде възможност да се разпорежда с тях като собственик.
- 25 Освен това не личи да е налице отклонение от данъчно облагане в рамките на сделките, разглеждани по главното производство, защото, както се установява от акта за преюдициално запитване, Dixons редовно е декларирало и заплащало ДДС по тези сделки.
- 26 Използването на банкова карта като разплащателно средство, представляващо измама, във връзка с посочените сделки не оказва влияние върху факта, че тези сделки могат да бъдат квалифицирани като доставки на стоки по смисъла на Шеста директива и на Директива 2006/112. Всъщност това използване не зависи от обективните критерии, на които се основава понятието, а от намерението на лицето, което е участвало в качеството на приобретател в разглежданите сделки, както и от предприетите действия за осъществяването на това намерение.
- 27 При това положение следва да се констатира наличието на „прехвърляне“ по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива и на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 между Dixons и неговите клиенти, въпреки че във връзка с разглежданите по главното производство сделки последните чрез измама са използвали банкова карта като разплащателно средство за заплащане на цената на доставените от Dixons стоки.
- 28 Във връзка с това следва да се добави, че противно на твърдяното от Dixons, положение като разглежданото в главното производство трябва да бъде разграничено от кражбата на стоки, която не попада в обхвата на понятието „доставка на стоки“, така като то е определено в Шеста директива и в Директива 2006/112 (вж. Решение по дело British American Tobacco и Newman Shipping, посочено по-горе, точка 33).

- 29 Всъщност кражбата на стоки няма за последица да овласти извършителя ѝ да се разпорежда със стоките при еднакви условия с тези за собственика. Следователно кражбата не може да бъде считана като осъществяване на прехвърляне между пострадалото от нея лице и извършителя на престъплението по смисъла на член 5, параграф 1 от Шеста директива и на член 14, параграф 1 от Директива 2006/112 (вж. Решение по дело *British American Tobacco и Newman Shipping*, посочено по-горе, точка 36).
- 30 Освен това кражбата на стоки по принцип не дава основание за каквато и да била насрещна парична престация в полза на пострадалото от нея лице. Следователно сама по себе си тя не може да бъде считана за доставка на стоки, извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива и на член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 (вж. Решение по дело *British American Tobacco и Newman Shipping*, посочено по-горе, точка 32).

По наличието на „насрещна престация“ по смисъла на член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива и член 73 от Директива 2006/112

- 31 Що се отнася до въпроса дали при разглежданите в главното производство сделки извършените плащания от AmEx и Streamline на основание на сключените между тях и Dixons договори представляват „насрещна престация“ по смисъла на член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива и на член 73 от Директива 2006/112, следва да се припомни, че в системата на ДДС облагаемите сделки предполагат наличието на сделка между страните, включваща договаряне на цена или на равностойна престация. Така, когато дейността на доставчика се състои единствено в доставянето на стоки без пряка насрещна престация, няма данъчна основа и следователно доставките на съответните стоки не се облагат с ДДС (вж. по-специално относно предоставянето на услуги Решение от 3 март 1994 г. по дело *Tolsma*, C-16/93, Recueil, стр. I-743, точка 12 и Решение от 27 октомври 2011 г. по дело *GFKL Financial Services*, C-93/10, Сборник, стр. I-10791, точка 17).
- 32 При това положение Съдът е приел, че доставката на стоки е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива и член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 и подлежи следователно на облагане с ДДС само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се правят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение представлява действителната равностойност на доставената на получателя стока (вж. по-специално относно предоставянето на услуги Решение по дело *Tolsma*, посочено по-горе, точка 14 и Решение по дело *GFKL Financial Services*, посочено по-горе, точка 18).
- 33 Всъщност данъчна основа за доставката на стока е всяка получена във връзка с доставката на стока насрещна престация (вж. по-специално относно предоставянето на услуги Решение по дело *Tolsma*, посочено по-горе, точка 13, и Решение от 29 юли 2010 г. по дело *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Сборник, стр. I-7505, точка 28), така че доставката на стоки е извършена „възмездно“ по смисъла на член 2, точка 1 от Шеста директива и член 2, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112, ако има пряка връзка между доставената стока и полученото възнаграждение (вж. Решение от 7 октомври 2010 г. по съединени дела *Loyalty Management UK и Baxi Group*, C-53/09 и C-55/09, Сборник, стр. I-9187, точка 51, както и Решение от 8 ноември 2012 г. по дело *Profitube*, C-165/11, точка 51).
- 34 Когато купувачът заплати цената на стоката чрез кредитна карта, непосредствено се осъществяват две сделки: от една страна, продажбата на тази стока от доставчика, който включва в крайната изискуема цена също така и ДДС, който ще бъде заплатен от посочения купувач в качеството му на краен потребител и ще бъде получен от този доставчик за сметка на данъчните органи, и от друга страна, доставката на услуги на посочения доставчик от издателя на картата. Последно посочената престация има за цел да гарантира заплащане на стоката,

чиято покупка е била осъществена с карта, да популяризира търговската дейност на доставчика посредством възможността за привличане на нови клиенти, да се направи евентуално реклама в полза на доставчика или друга цел (вж. Решение от 25 май 1993 г. по дело Bally, C-18/92, Recueil, стр. I-2871, точка 9).

- 35 В това отношение фактът, че купувачът е заплатил договорената цена не пряко на доставчика, а с посредничеството на издателя на картата, както и условията за плащане, приложими в отношенията между купувача и доставчика, не биха могли да доведат до промяна на данъчната основа. Шеста директива и Директива 2006/112 не изискват за да бъде определена доставка на стоки или услуги извършена „възмездно“, насрещната престация за тази доставка на стока или услуга да е получена пряко от лицето, за което са предназначени съответните стоки или услуги. Всъщност член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива и член 73 от Директива 2006/112 предвиждат, че плащането на насрещната престация при доставка на стоки може да бъде извършено не само от купувача, но също така и от трето лице, което в случая е издателят на картата (вж. Решение по дело Bally, посочено по-горе, точки 16 и 17, както и Решение по съединени дела Loyalty Management UK и Baxi Group, посочено по-горе, точка 56).
- 36 Следователно обстоятелството, че плащането на цената на доставените от Dixons стоки в рамките на сделките, разглеждани в главното производство, е извършено от трети лица, в случая от AmEx и Streamline, не би могло да доведе до извода, че това плащане не представлява получената от Dixons насрещна престация за доставката на тези стоки.
- 37 Също така, доколкото, видно от доказателствата, представени пред Съда по това дело, Dixons е спазило процедурите, предвидени в сключените с AmEx и Streamline договори, и доколкото, от друга страна, продажбите, разглеждани в главното производство, отговарят на обективните критерии, на които се основава понятието „доставка на стоки“ по смисъла на Шеста директива и на Директива 2006/112, обстоятелството, че впоследствие се е установило, че плащанията по тези продажби са извършени с използвани по измамлив начин карти, не би могло да има за последица плащането на цената по посочените продажби да не представлява насрещната престация, получена от Dixons във връзка с тях.
- 38 При тези условия на поставените въпроси следва да се отговори, че член 2, точка 1, член 5, параграф 1 и член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива, както и член 2, параграф 1, буква а), член 14, параграф 1 и член 73 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство физическото предаване на стока на купувач, който използва чрез измама като разплащателно средство банкова карта, представлява „доставка на стоки“ по смисъла на посочените член 2, точка 1, член 5, параграф 1, член 2 параграф 1, буква а) и член 14, параграф 1, както и че при споменатото предаване плащането, извършено от трето лице в изпълнение на договор, сключен между последното и доставчика на стоката, с който това трето лице се задължава да заплати на този доставчик стоките, продадени от него на купувачи, използващи като разплащателно средство такава карта, представлява „насрещна престация“ по смисъла на посочените член 11, А, параграф 1, буква а) и член 73.

По съдебните разноски

- 39 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

Член 2, точка 1, член 5, параграф 1 и член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа, както и член 2, параграф 1, буква а), член 14, параграф 1 и член 73 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като разглежданите в главното производство физическото предаване на стока на купувач, който използва чрез измама като разплащателно средство банкова карта, представлява „доставка на стоки“ по смисъла на посочените член 2, точка 1, член 5, параграф 1, член 2 параграф 1, буква а) и член 14, параграф 1, както и че при споменатото предаване плащането, извършено от трето лице в изпълнение на договор, сключен между последното и доставчика на стоката, с който това трето лице се задължава да заплати на този доставчик стоките, продадени от него на купувачи, използващи като разплащателно средство такава карта, представлява „насрещна престация“ по смисъла на посочените член 11, А, параграф 1, буква а) и член 73.

Подписи