Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

21. november 2013 *

»Direktiv 2006/112/EF — moms — levering af goder — begreb — misbrug af et bankkort«

I sag C-494/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 26. oktober 2012, indgået til Domstolen den 5. november 2012, i sagen:

**Dixons Retail plc**

mod

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta (refererende dommer), og dommerne J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot og A. Arabadjiev,

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Dixons Retail plc ved advocate A. Brown

— Det Forenede Kongeriges regering ved A. Robinson, som befuldmægtiget

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal, A. Cordewener og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

* Processprog: engelsk.

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 14, stk. 1, og artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Dixons Retail plc (herefter »Dixons«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) vedrørende sidstnævntes afslag på Dixons' ansøgning om tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«), som dette selskab havde indberettet og indbetalt for transaktioner udført mellem den 13. november 2005 og den 30. november 2008.

### Retsforskrifter

*Direktiv 77/388/EØF*

3 Artikel 2, nr. 1), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) bestemmer:

»[Moms] pålægges:

1) levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«

4 Dette direktivs artikel 5, stk. 1, fastsætter:

»Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, har følgende ordlyd:

»I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.

[...]«

*Direktiv 2006/112*

6 Artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 fastsætter, at levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er momspligtig.

7 Direktivets artikel 14, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

8 Samme direktivs artikel 73 fastsætter:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

## Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Dixons er det repræsenterende medlem af en i momsmæssig henseende fællesregistreret koncern, som sælger elektriske artikler.

10 Dixons havde en direkte aftale med American Express Europe Ltd (herefter »AmEx«), hvorefter Dixons, i tilfælde af at en af selskabets kunder anvendte et kort udstedt af AmEx som betalingsmiddel, var forpligtet til at godkende dette kort, og AmEx var forpligtet til – med forbehold for de fastsatte fremgangsmåders overholdelse – at betale Dixons prisen for de varer, som denne kunde havde købt med det pågældende kort efter fradrag af en kommission.

11 Vedrørende transaktioner betalt med andre kort end de af AmEx udstedte havde Dixons indgået en lignende aftale med National Westminster Bank plc, som handlede i navnet Streamline (herefter »Streamline«).

12 Efter at have indberettet og indbetalt moms vedrørende transaktioner udført mellem den 13. november 2005 og den 30. november 2008 anmodede Dixons om tilbagebetaling af denne moms ved Commissioners, som gav afslag på ansøgningen.

13 Dixons anlagde sag ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) til prøvelse af dette afslag fra Commissioners med henblik på at opnå den pågældende tilbagebetaling.

14 Sagen anlagt ved den forelæggende ret vedrører transaktioner betalt med kort, for hvilke Dixons i overensstemmelse med de fremgangsmåder, der var fastsat i aftalerne indgået med AmEx og Streamline, havde modtaget betaling af prisen fra disse sidstnævnte, selv om det efterfølgende viste sig, at transaktionerne var blevet betalt med kort, der var blevet misbrugt.

15 Det fremgår i denne forbindelse af forelæggelsesafgørelsen, at på trods af misbruget af kortene har hverken AmEx eller Streamline fremsat noget regreskrav over for Dixons eller foretaget nogen nægtelse af debitering, hvilket de er berettigede til i henhold til aftalerne i tilfælde af manglende overholdelse af fremgangsmåderne i aftalerne. Dixons har således beholdt de udbetalinger, selskabet har modtaget fra AmEx og Streamline, hvoraf en del er moms.

16 På denne baggrund har First-tier Tribunal (Tax Chamber) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 fortolkes således, at bestemmelsen finder anvendelse, når den fysiske overdragelse af varerne er opnået ved svig, idet den betaling, som modtageren af varerne foretager, sker med et betalingskort, som modtageren ved, at han ikke har ret til at benytte?

2) Når den fysiske overdragelse af varer er opnået ved misbrug af et betalingskort, er der da tale om »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode« som omhandlet i artikel 14, stk. 1[, i direktiv 2006/112]?

3) Skal artikel 73 [i direktiv 2006/112] fortolkes således, at bestemmelsen finder anvendelse, når betaling er modtaget af den, som overdrager varerne, i henhold til en aftale med tredjemand om at foretage sådanne betalinger i forbindelse med betalingskorttransaktioner, uanset at modtageren af varerne ved, at han ikke har ret til at benytte betalingskortet?

4) Når betalingen foretages af tredjemand i henhold til en aftale mellem overdrageren af varerne og den pågældende tredjemand efter fremvisning for overdrageren af et betalingskort, som den person, der modtager varerne ikke har ret til at benytte, er betalingen da modtaget fra tredjemanden »som modværdi […] for de pågældende transaktioner« som omhandlet i artikel 73 [i direktiv 2006/112]?«

**Om de præjudicielle spørgsmål**

17 Med de præjudicielle spørgsmål, som skal besvares samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om den fysiske overdragelse af et gode til en køber, som misbruger et bankkort som betalingsmiddel, udgør en »levering af et gode« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, og om den betaling, der i forbindelse med en sådan overdragelse foretages af en tredjemand i henhold til en aftale indgået mellem sidstnævnte og leverandøren af dette gode, hvorved den pågældende tredjemand forpligter sig til at betale leverandøren for de varer, som leverandøren har solgt til købere ved at anvende et sådant kort som betalingsmiddel, udgør en »modværdi« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 73 i direktiv 2006/112.

18 Det skal indledningsvis bemærkes, at for så vidt som direktiv 2006/112 er trådt i kraft den 1. januar 2007, finder dette direktivs bestemmelser alene anvendelse på de i hovedsagen omhandlede transaktioner, som har fundet sted efter denne dato. Hvad angår transaktioner foretaget før denne dato skal bestemmelserne i sjette direktiv finde anvendelse. Der er med henblik på at besvare de præjudicielle spørgsmål imidlertid ingen anledning til at sondre mellem bestemmelserne i de pågældende direktiver, idet de må anses for at have et i det væsentlige ens indhold i forbindelse med den fortolkning, Domstolen er blevet anmodet om i den foreliggende sag.

*Om hvorvidt der foreligger en »overdragelse« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112*

19 Indledningsvis bemærkes, at der ved sjette direktiv og direktiv 2006/112 er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, Optigen m.fl., Sml. I, s. 483, præmis 36, af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 48, og af 20.6.2013, sag C-653/11, Newey, Sml., EU:C:2013:409, præmis 39).

20 Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens faste praksis, at begrebet »levering af varer« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke henviser til overdragelsen af ejendomsret i de efter gældende national ret fastsatte former, men omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til som ejer at råde over godet (jf. dom af 14.7.2005, sag C-435/03, British American Tobacco og Newman Shipping, Sml. I, s. 7077, præmis 35, dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 39, dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 51, dom af 3.6.2010, sag C-237/09, De Fruytier, Sml. I, s. 4985, præmis 24, og af 18.7.2013, sag C-78/12, Evita-K, Sml., EU:C:2013:486, præmis 33).

21 Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at det pågældende begreb har en objektiv karakter og finder anvendelse uafhængigt af de pågældende transaktioners formål og resultater, uden at skatte- og afgiftsmyndighederne har en forpligtelse til at gennemføre undersøgelser med henblik på at fastslå den

afgiftspligtiges hensigt eller tage hensyn til hensigten hos en anden erhvervsdrivende end den pågældende afgiftspligtige person, som har medvirket i samme leveringskæde (jf. i denne retning dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 44-46 og 51-55, dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 56 og 57, dom af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, Kittel og Recolta Recycling, Sml. I, s. 6161, præmis 41-44, og Newey-dommen, præmis 41).

22 Det følger heraf, at transaktioner som de i hovedsagen omhandlede udgør leveringer af goder som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112, når de opfylder de objektive betingelser, som danner grundlag for dette begreb, og når de ikke er behæftet med momssvig (jf. i denne retning dommen i sagen Optigen m.fl., præmis 51 og 52, og dommen i sagen Halifax m.fl., præmis 58 og 59).

23 Det er i det foreliggende tilfælde ubestridt, at Dixons var ejer af de goder, der blev leveret i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede transaktioner, og at selskabet følgelig var i stand til at give køberne ret til som ejer at råde over goderne.

24 Endvidere er der intet i de akter, der er fremlagt for Domstolen, der rejser tvivl om, at Dixons frivilligt har overdraget goderne til de pågældende købere med henblik på at give disse ret til at råde over dem som ejere.

25 Der ses i øvrigt ikke at være blevet begået momssvig i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede transaktioner, idet det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at momsen vedrørende disse transaktioner er blevet lovligt indberettet og indbetalt af Dixons.

26 Misbruget af bankkort som betalingsmiddel i forbindelse med de pågældende transaktioner er uden betydning for den omstændighed, at disse kan kvalificeres som leveringer af goder i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktiv og direktiv 2006/112. En sådan brug henhører således ikke under de objektive kriterier, som danner grundlag for dette begreb, men til hensigten hos de personer, der som købere har taget del i de omhandlede transaktioner, og til de processer, der er iværksat for at konkretisere en sådan hensigt.

27 Det skal således fastslås, at der har fundet en »overdragelse« som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 sted mellem Dixons og selskabets kunder, selv om sidstnævnte i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede transaktioner har misbrugt et bankkort som betalingsmiddel for at betale prisen for de af Dixons leverede varer.

28 Det skal i denne forbindelse tilføjes, at i modsætning til hvad Dixons har gjort gældende, skal en situation som den i hovedsagen omhandlede adskilles fra tilfælde af tyveri af varer, som ikke henhører under begrebet »levering af goder«, således som det fremgår af sjette direktiv og direktiv 2006/112 (jf. dommen i sagen British American Tobacco og Newman Shipping, præmis 33).

29 Tyveri af varer indebærer således ikke, at tyven bemyndiges til at råde over varerne på samme vilkår som varernes ejer. Tyveriet kan derfor ikke anses for en overdragelse mellem den part, der er offer for tyveriet, og overtrædelsens gerningsmand som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 1, og artikel 14, stk. 1, i direktiv 2006/112 (dommen i sagen British American Tobacco og Newman Shipping, præmis 36).

30 Tyveriet af varerne giver i øvrigt pr. definition ikke anledning til nogen økonomisk modydelse for den person, der er offer for tyveriet. Tyveriet kan derfor ikke som sådan anses for levering af goder, der foretages »mod vederlag« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112 (jf. dommen i sagen British American Tobacco og Newman Shipping, præmis 32).

*Om, hvorvidt der foreligger en »modværdi« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 73 i direktiv 2006/112*

31 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt betalingerne i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede transaktioner foretaget af AmEx og Streamline i henhold til aftaler indgået mellem disse selskaber og Dixons udgør en »modværdi« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 73 i direktiv 2006/112, bemærkes, at afgiftspligtige transaktioner inden for momsordningen forudsætter, at der sker en transaktion mellem parterne, for hvilken der er fastsat en pris eller en modværdi. Når en tjenesteyders virksomhed består i udelukkende at udføre tjenesteydelser uden direkte modydelse, er der således intet beskatningsgrundlag, og tjenesteydelserne er følgelig ikke pålagt moms (jf. bl.a. vedrørende levering af tjenesteydelser dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 12, og af 27.10.2011, sag C-91/10, GFKL Financial Services, Sml. I, s. 10791, præmis 17).

32 I denne sammenhæng har Domstolen fastslået, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 2, stk. 1, i direktiv 2006/112 og er således kun momspligtig, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. bl.a. vedrørende levering af tjenesteydelser Tolsma-dommen, præmis 14, og dommen i sagen GFKL Financial Services, præmis 18).

33 Beskatningsgrundlaget ved levering af goder er således alt det, der modtages som modværdi til det leverede gode (jf. bl.a. vedrørende levering af tjenesteydelser Tolsma-dommen, præmis 13, og dom af 29.7.2010, sag C-40/09, Astra Zeneca UK, Sml. I, s. 7505, præmis 28), således at en sådan levering sker »mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1), og artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112, hvis der består en direkte sammenhæng mellem godet og den modtagne modværdi (jf. dom af 7.10.2010, forenede sager C-53/09 og C-55/09, Loyalty Management UK og Baxi Group, Sml. I, s. 9187, præmis 51, og af 8.11.2012, sag C-165/11, Profitube, Sml., EU:C:2012:692, præmis 51).

34 Såfremt en køber betaler en vares pris ved brug af kreditkort, er der tale om to transaktioner: for det første leverandørens salg af varen, hvor der i den samlede pris, der forlanges, også er indkalkuleret den moms, som køberen betaler i sin egenskab af endelig forbruger, og som leverandøren opkræver på afgiftsmyndighedernes vegne, og for det andet kreditkortudstederens levering af tjenesteydelser til leverandøren. Sidstnævnte ydelser kan bl.a. bestå i at yde sikkerhed for betalingen af den vare, som er købt ved brug af kortet, salgsfremmende virksomhed for leverandøren, som følge af at han får mulighed for at skaffe sig nye kunder, og eventuel reklame for leverandøren (jf. dom af 25.5.1993, sag C-18/92, Bally, Sml. I, s. 2871, præmis 9).

35 Hertil bemærkes, at den omstændighed, at køberen ikke har betalt den aftalte pris direkte til leverandøren, men via en kortudstedende virksomhed, som har fradraget en vis procentdel af prisen, ikke kan ændre beskatningsgrundlaget. Sjette direktiv og direktiv 2006/112 kræver ikke, at modydelsen for en levering af goder eller tjenesteydelser skal erlægges direkte af modtageren af goderne eller tjenesteydelserne, for at denne levering anses for foretaget »mod vederlag«. Sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 73 i direktiv 2006/112 bestemmer nemlig, at modydelsen for levering af goder kan erlægges ikke alene af køberen, men også af en tredjemand, i det foreliggende tilfælde kortudstederen (jf. Bally-dommen, præmis 16 og 17, og dommen i sagen Loyalty Management UK og Baxi Group, præmis 56).

36 Følgelig kan den omstændighed, at betalingen af prisen for de af Dixons leverede goder i forbindelse med de i hovedsagen omhandlede transaktioner er sket via tredjemand, i det foreliggende tilfælde af AmEx og Streamline, ikke føre til den konklusion, at denne betaling ikke udgør den modværdi, som Dixons har opnået for levering af disse goder.

37 For så vidt som Dixons, således som det fremgår af sagens akter ved Domstolen, har handlet i overensstemmelse med de fremgangsmåder, der er fastsat i de aftaler, der er indgået med AmEx og Streamline, og for så vidt som de i hovedsagen omhandlede salg i øvrigt opfylder de objektive kriterier, som ligger til grund for begrebet »levering af goder« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktiv og direktiv 2006/112, kan den omstændighed, at det efterfølgende viser sig, at disse salg er blevet betalt ved hjælp af kort, som er blevet misbrugt, ikke medføre, at betalingen af prisen for de pågældende salg ikke udgør modværdien opnået af Dixons for de pågældende goder.

38 Under disse omstændigheder skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1), artikel 5, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), samt artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 73 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede udgør den fysiske overdragelse af et gode til en køber, som misbruger et bankkort som betalingsmiddel, en »levering af et gode« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel 2, nr. 1), artikel 5, stk. 1, artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 14, stk. 1, og den betaling, der i forbindelse med en sådan overdragelse foretages af en tredjemand i henhold til en aftale indgået mellem sidstnævnte og leverandøren af dette gode, hvorved den pågældende tredjemand forpligter sig til at betale leverandøren for de varer, som leverandøren har solgt til købere, der anvender et sådant kort som betalingsmiddel, udgør en »modværdi« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 73.

## Sagens omkostninger

39 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

**Artikel 2, nr. 1), artikel 5, stk. 1, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag samt artikel 2, stk. 1, litra a), artikel 14, stk. 1, og artikel 73 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede udgør den fysiske overdragelse af et gode til en køber, som misbruger et bankkort som betalingsmiddel, en »levering af et gode« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel 2, nr. 1), artikel 5, stk. 1, artikel 2, stk. 1, litra a), og artikel 14, stk. 1, og den betaling, der i forbindelse med en sådan overdragelse foretages af en tredjemand i henhold til en aftale indgået mellem sidstnævnte og leverandøren af dette gode, hvorved den pågældende tredjemand forpligter sig til at betale leverandøren for de varer, som leverandøren har solgt til købere, der anvender et sådant kort som betalingsmiddel, udgør en »modværdi« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i nævnte artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), og artikel 73.**

Underskrifter