HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

21 noiembrie 2013 *

„Directiva 2006/112/CE — Taxă pe valoarea adăugată — Livrare de bunuri — Noțiune — Utilizare frauduloasă a unui card bancar”

În cauza C-494/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Regatul Unit), prin decizia din 26 octombrie 2012, primită de Curte la 5 noiembrie 2012, în procedura

Dixons Retail plc

împotriva

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din doamna R. Silva de Lapuerta (raportor), președinte de cameră, și domnii J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot și A. Arabadjiev, judecători,

avocat general: domnul M. Wathelet,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Dixons Retail plc, de A. Brown, advocate;

— pentru guvernul Regatului Unit, de A. Robinson, în calitate de agent;

— pentru Comisia Europeană, de R. Lyal, de A. Cordewener și de C. Soulay, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

* Limba de procedură: engleza.

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 14 alineatul (1) și a articolului 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Dixons Retail plc (denumită în continuare „Dixons”), pe de o parte, și Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (denumiți în continuare „Commissioners”), cu privire la respingerea de către aceștia a cererii de rambursare formulate de Dixons având ca obiect taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) declarată și achitată de această societate pentru operațiuni efectuate între 13 noiembrie 2005 și 30 noiembrie 2008.

Cadrul juridic

Directiva 77/388/CEE

3 Articolul 2 punctul 1 din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare (JO L 145, p. 1, denumită în continuare „A șasea directivă”) prevede:

„Sunt supuse [TVA-ului]:

1. livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate cu titlu oneros pe teritoriul țării de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.” [traducere neoficială]

4 Articolul 5 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.” [traducere neoficială]

5 Articolul 11 secțiunea A alineatul (1) din directiva menționată are următorul cuprins:

„*Pe teritoriul țării*

(1) Baza de impozitare este constituită:

(a) Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la literele (b), (c) și (d), din toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv din subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării;

[...]” [traducere neoficială]

Directiva 2006/112

6 Articolul 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 prevede că sunt supuse TVA-ului livrările de bunuri efectuate cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.

7 Articolul 14 alineatul (1) din această directivă prevede:

„«Livrare de bunuri» înseamnă transferul dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar.”

8 Potrivit articolului 73 din directiva menționată:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții legate de prețul livrării sau al prestării.”

Litigiul principal și întrebările preliminare

9 Dixons este membrul reprezentativ al unui grup plătitor de TVA care comercializează aparate electrice.

10 Dixons a încheiat o convenție cu American Express Europe Ltd (denumită în continuare „AmEx”), în temeiul căreia, în cazul utilizării de către unul dintre clienții săi, ca mijloc de plată, a unui card emis de AmEx, Dixons era obligată să accepte acest card, iar AmEx se obliga, sub rezerva respectării procedurilor prevăzute, să plătească Dixons prețul bunurilor achiziționate de acest client cu cardul menționat, după deducerea unui comision.

11 În ceea ce privește tranzacțiile achitate cu alte carduri decât cele emise de AmEx, Dixons a încheiat o convenție similară cu National Westminster Bank plc, care își desfășoară activitatea sub denumirea de Streamline (denumită în continuare „Streamline”).

12 După ce a declarat și a achitat TVA-ul aferent operațiunilor efectuate între 13 noiembrie 2005 și 30 noiembrie 2008, Dixons a solicitat rambursarea acestei taxe de la Commissioners, care i-au respins cererea.

13 Împotriva deciziei Commissioners, Dixons a introdus o acțiune la First-tier Tribunal (Tax Chamber) pentru a obține rambursarea menționată.

14 Acțiunea introdusă la instanța de trimitere privește tranzacțiile plătite cu cardul pentru care, deși ulterior s-a dovedit că aceste tranzacții fuseseră achitate cu carduri utilizate în mod fraudulos, Dixons, în conformitate cu procedurile prevăzute în convențiile încheiate cu AmEx și cu Streamline, a primit plata prețului din partea acestora din urmă.

15 În această privință, din decizia de trimitere reiese că, în pofida utilizării frauduloase a unor carduri, nici AmEx, nici Streamline nu au exercitat o acțiune compensatorie împotriva Dixons și nici, respectiv, nu au respins debitul, astfel cum le permiteau convențiile menționate în caz de nerespectare a procedurilor prevăzute în acestea. Prin urmare, Dixons a păstrat plățile efectuate de AmEx și de Streamline, care includeau o parte a TVA-ului.

16 În aceste condiții, First-tier Tribunal (Tax Chamber) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 trebuie interpretat în sensul că se aplică atunci când remiterea bunurilor este obținută printr-o fraudă săvârșită de beneficiar prin plata cu un card despre care știa că nu este autorizat să îl folosească?

2) În cazul în care remiterea bunurilor este obținută prin utilizarea frauduloasă a unui card, există un «transfer [al] dreptului de a dispune de bunuri corporale în calitate de proprietar» în sensul articolului 14 alineatul (1) [din Directiva 2006/112]?

3) Articolul 73 [din Directiva 2006/112] trebuie interpretat în sensul că se aplică în cazul în care plata este obținută de furnizorul bunurilor în temeiul unui acord încheiat cu un terț prin care acesta din urmă este obligat să facă o astfel de plată pentru operațiunile efectuate cu cardul, deși beneficiarul bunurilor știa că nu este autorizat să utilizeze cardul respectiv?

4) În cazul în care plata este efectuată de un terț în temeiul unei convenții încheiate cu furnizorul bunurilor, ca urmare a faptului că furnizorului i-a fost prezentat un card pe care beneficiarul bunurilor nu era autorizat să îl utilizeze, plata obținută de la terț «în schimbul livrării sau al prestării» este o plată în sensul articolului 73 din Directiva 2006/112?"

Cu privire la întrebările preliminare

17 Prin intermediul întrebărilor formulate, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită să se stabilească, în esență, dacă remiterea unui bun către un cumpărător care utilizează fraudulos un card bancar ca mijloc de plată constituie o „livrare de bunuri" în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă și al articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 și dacă, în cadrul unei astfel de remiteri, plata efectuată de un terț, în temeiul unei convenții încheiate între acesta din urmă și furnizorul bunului respectiv, prin care terțul s-a obligat să plătească furnizorului bunurile vândute de acesta cumpărătorilor care utilizează un astfel de card ca mijloc de plată, constituie o „contrapartidă", în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă și al articolului 73 din Directiva 2006/112.

18 Cu titlu introductiv, este necesar să se arate că, întrucât Directiva 2006/112 a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2007, dispozițiile acestei directive nu sunt aplicabile decât operațiunilor în discuție în litigiul principal efectuate ulterior acestei date. În ceea ce privește operațiunile efectuate anterior acestei date, trebuie aplicate dispozițiile celei de A șasea directive. Pentru a răspunde la întrebările menționate, nu se impune să se realizeze o distincție între dispozițiile rezultate din directivele respective, întrucât acestea trebuie considerate ca având domenii de aplicare în esență identice în vederea interpretării pe care Curtea o va da în cadrul prezentei cauze.

Cu privire la existența unui „transfer" în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă și al articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112

19 Trebuie amintit de la bun început că A șasea directivă și Directiva 2006/112 stabilesc un sistem comun al TVA-ului, bazat în special pe o definiție uniformă a operațiunilor impozabile (a se vedea Hotărârea din 12 ianuarie 2006, Optigen și alții, C-354/03, C-355/03 și C-484/03, Rec., p. I-483, punctul 36, Hotărârea din 21 februarie 2006, Halifax și alții, C-255/02, Rec., p. I-1609, punctul 48, precum și Hotărârea din 20 iunie 2013, Newey, C-653/11, punctul 39).

20 În această privință, rezultă dintr-o jurisprudență constantă a Curții că noțiunea „livrare de bunuri" vizată la articolul 5 alineatul (1) din A șasea directivă și la articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 nu se referă la transferul de proprietate în formele prevăzute de dreptul național aplicabil, ci include orice operațiune de transfer al unui bun corporal de către o parte care abilitează cealaltă parte să dispună de acesta în fapt ca și cum ar fi proprietarul acestui bun (a se vedea Hotărârea din 14 iulie 2005, British American Tobacco și Newman Shipping, C-435/03, Rec., p. I-7077, punctul 35, Hotărârea Optigen și alții, citată anterior, punctul 39, Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctul 51, Hotărârea din 3 iunie 2010, De Fruytier, C-237/09, Rep., p. I-4985, punctul 24, și Hotărârea din 18 iulie 2013, Evita-K, C-78/12, punctul 33).

21 De asemenea, Curtea a statuat deja că noțiunea menționată are un caracter obiectiv și se aplică independent de scopurile și de rezultatele operațiunilor în cauză, fără ca administrația fiscală să fie obligată să efectueze anchete în vederea determinării intenției persoanei impozabile în cauză și nici să țină seama de intenția unui alt operator decât persoana impozabilă respectivă, care intervine în același lanț de livrări (a se vedea în acest sens Hotărârea Optigen și alții, citată anterior, punctele 44-46, 51 și 55, Hotărârea Halifax și alții, citată anterior, punctele 56 și 57, Hotărârea din 6 iulie 2006, Kittel și Recolta Recycling, C-439/04 și C-440/04, Rec., p. I-6161, punctele 41-44, precum și Hotărârea Newey, citată anterior, punctul 41).

22 Rezultă că operațiuni precum cele în discuție în litigiul principal constituie livrări de bunuri în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă și al articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, din moment ce îndeplinesc criteriile obiective pe care se întemeiază această noțiune și nu sunt viciate de o fraudă privind TVA-ul (a se vedea în acest sens Hotărârile citate anterior Optigen și alții, punctele 51 și 52, precum și Halifax și alții, punctele 58 și 59).

23 În speță, nu se contestă că Dixons era proprietara bunurilor livrate cu ocazia tranzacțiilor în discuție în litigiul principal și că, în consecință, această societate era în măsură să transfere dobânditorului bunurilor respective puterea de a dispune de acestea ca un proprietar.

24 De asemenea, niciun element din dosarul prezentat Curții nu permite să se pună la îndoială faptul că Dixons a remis de bunăvoie aceste bunuri dobânditorului menționat pentru a-l abilita să dispună de ele în fapt ca și cum ar fi proprietarul lor.

25 Pe de altă parte, nu rezultă că s-ar fi săvârșit o fraudă fiscală în cadrul operațiunilor în discuție în litigiul principal, întrucât, astfel cum reiese din decizia de trimitere, TVA-ul aferent acestor operațiuni a fost în mod legal declarat și achitat de Dixons.

26 Utilizarea frauduloasă a unui card bancar ca mijloc de plată cu ocazia operațiunilor menționate nu are relevanță asupra faptului că acestea pot fi calificate drept livrări de bunuri în sensul celei de A șasea directive și al Directivei 2006/112. Astfel, o asemenea utilizare nu privește criteriile obiective pe care se întemeiază această noțiune, ci intenția persoanei care a participat în calitate de dobânditor la operațiunile în cauză, precum și procedeele puse în aplicare pentru concretizarea unei asemenea intenții.

27 În consecință, trebuie să se constate că există un „transfer”, în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă și al articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112, între Dixons și clienții săi chiar dacă aceștia, cu ocazia operațiunilor în discuție în litigiul principal, au utilizat fraudulos un card bancar ca mijloc de plată pentru a achita prețul bunurilor livrate de Dixons.

28 În această privință, este necesar să se adauge că, contrar celor susținute de Dixons, o situație precum cea în discuție în litigiul principal trebuie diferențiată de cea privind furtul de mărfuri, care nu se circumscrie noțiunii „livrare de bunuri” astfel cum rezultă aceasta din A șasea directivă și din Directiva 2006/112 (a se vedea Hotărârea British American Tobacco și Newman Shipping, citată anterior, punctul 33).

29 Astfel, furtul de mărfuri nu are ca efect să îl abiliteze pe autorul său să dispună de mărfuri în aceleași condiții ca proprietarul lor. Prin urmare, furtul nu poate fi considerat ca implicând un transfer între partea care este victima furtului și autorul infracțiunii, în sensul articolului 5 alineatul (1) din A șasea directivă și al articolului 14 alineatul (1) din Directiva 2006/112 (a se vedea Hotărârea British American Tobacco și Newman Shipping, citată anterior, punctul 36).

30 În plus, furtul de mărfuri nu presupune, prin definiție, nicio contrapartidă financiară în favoarea persoanei care este victima furtului. În consecință, acesta nu poate fi considerat ca atare drept o livrare de bunuri efectuată „cu titlu oneros” în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă și al articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112 (a se vedea Hotărârea British American Tobacco și Newman Shipping, citată anterior, punctul 32).

Cu privire la existența unei „contrapartide” în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă și al articolului 73 din Directiva 2006/112

31 În ceea ce privește problema dacă, în cadrul operațiunilor în discuție în litigiul principal, plățile efectuate de AmEx și de Streamline în temeiul convențiilor încheiate între acestea și Dixons constituie o „contrapartidă”, în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă și al articolului 73 din Directiva 2006/112, trebuie amintit că, în cadrul regimului de TVA, operațiunile impozabile presupun existența unei tranzacții între părți care cuprinde stipularea unui preț sau a unei contravalori. Astfel, atunci când activitatea unui furnizor constă în livrarea în exclusivitate a bunurilor fără o contrapartidă directă, nu există o bază de impozitare și, prin urmare, livrările de bunuri în cauză nu sunt supuse TVA-ului (a se vedea printre altele, în materie de prestări de servicii, Hotărârea din 3 martie 1994, Tolsma, C-16/93, Rec., p. I-743, punctul 12, și Hotărârea din 27 octombrie 2011, GFKL Financial Services, C-93/10, Rep., p. I-10791, punctul 17).

32 În acest context, Curtea a statuat că o livrare de bunuri nu este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă și al articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, și, prin urmare, nu este impozabilă decât în cazul în care între furnizor și beneficiar există un raport juridic în care au loc prestații reciproce, plata primită de furnizor constituind contravaloarea efectivă a bunului livrat beneficiarului (a se vedea printre altele, în materie de prestări de servicii, Hotărârile citate anterior Tolsma, punctul 14, și GFKL Financial Services, punctul 18).

33 Astfel, baza de impozitare pentru livrarea unui bun este constituită din tot ceea ce este primit în contrapartidă pentru bunul livrat (a se vedea printre altele, în materie de prestări de servicii, Hotărârea Tolsma, citată anterior, punctul 13, și Hotărârea din 29 iulie 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Rep., p. I-7505, punctul 28), în așa fel încât o asemenea livrare este efectuată „cu titlu oneros”, în sensul articolului 2 punctul 1 din A șasea directivă și al articolului 2 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/112, în cazul în care există o legătură directă între bunul livrat și contravaloarea primită (a se vedea Hotărârea din 7 octombrie 2010, Loyalty Management UK și Baxi Group, C-53/09 și C-55/09, Rep., p. I-9187, punctul 51, precum și Hotărârea din 8 noiembrie 2012, Profitube, C-165/11, punctul 51).

34 În cazul în care un cumpărător plătește prețul unei mărfi cu un card de credit, ne aflăm direct în prezența a două tranzacții, și anume, pe de o parte, vânzarea acestei mărfi de către un furnizor care calculează în prețul global solicitat și TVA-ul care va fi plătit de cumpărătorul menționat în calitate de consumator final și va fi percepută de acest furnizor în contul autorităților fiscale și, pe de altă parte, prestarea de servicii furnizorului respectiv de către emitentul cardului. Această din urmă prestare are ca obiect garantarea plății mărfii care a fost cumpărată cu cardul, promovarea afacerilor furnizorului prin posibilitatea de a dobândi o nouă clientelă, eventuala publicitate efectuată în favoarea furnizorului sau oricare alt obiect (a se vedea Hotărârea din 25 mai 1993, Bally, C-18/92, Rec., p. I-2871, punctul 9).

35 În această privință, faptul că cumpărătorul nu a plătit prețul convenit direct furnizorului, ci prin intermediul emitentului cardului, precum și modalitățile de plată utilizate în relațiile dintre cumpărător și furnizor nu pot modifica baza impozabilă. A șasea directivă și Directiva 2006/112 nu impun, pentru ca o livrare de bunuri sau o prestare de servicii să fi fost efectuată „cu titlu oneros”, ca respectiva contrapartidă a acestei livrări sau a acestei prestări să fie obținută direct din partea destinatarului ei. Astfel, potrivit articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă

și articolului 73 din Directiva 2006/112, plata contrapartidei pentru o livrare de bunuri poate fi efectuată nu doar de cumpărător, ci și de un terț, în speță emitentul cardului (a se vedea Hotărârile citate anterior Bally, punctele 16 și 17, precum și Loyalty Management UK și Baxi Group, punctul 56).

36 În consecință, împrejurarea că plata prețului bunurilor livrate de Dixons în cadrul operațiunilor în discuție în litigiul principal a fost efectuată de terți, în speță de AmEx și de Streamline, nu poate conduce la concluzia că această plată nu constituie contrapartida obținută de Dixons pentru livrarea bunurilor respective.

37 De asemenea, întrucât, astfel cum reiese din dosarul prezentat Curții, Dixons s-a conformat procedurilor prevăzute de convențiile încheiate cu AmEx și cu Streamline și întrucât, pe de altă parte, vânzările în discuție în litigiul principal îndeplinesc criteriile obiective pe care se întemeiază noțiunea „livrare de bunuri” în sensul celei de A șasea directive și al Directivei 2006/112, împrejurarea că ulterior s-a dovedit că aceste vânzări fuseseră achitate cu carduri utilizate în mod fraudulos nu poate avea drept consecință că plata prețului vânzărilor menționate nu constituie contrapartida obținută de Dixons pentru acestea.

38 În aceste condiții, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că articolul 2 punctul 1, articolul 5 alineatul (1) și articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă, precum și articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 14 alineatul (1) și articolul 73 din Directiva 2006/112 trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, remiterea unui bun către un cumpărător care utilizează fraudulos un card bancar ca mijloc de plată constituie o „livrare de bunuri” în sensul articolului 2 punctul 1, al articolului 5 alineatul (1), al articolului 2 alineatul (1) litera (a) și al articolului 14 alineatul (1) menționate și că, în cadrul unei astfel de remiteri, plata efectuată de un terț, în temeiul unei convenții încheiate între acesta din urmă și furnizorul bunului respectiv, prin care terțul s-a obligat să plătească furnizorului bunurile vândute de acesta cumpărătorilor care utilizează un astfel de card ca mijloc de plată, constituie o „contrapartidă”, în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și al articolului 73 menționate.

Cu privire la cheltuielile de judecată

39 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

Articolul 2 punctul 1, articolul 5 alineatul (1) și articolul 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) din A șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, precum și articolul 2 alineatul (1) litera (a), articolul 14 alineatul (1) și articolul 73 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, remiterea unui bun către un cumpărător care utilizează fraudulos un card bancar ca mijloc de plată constituie o „livrare de bunuri” în sensul articolului 2 punctul 1, al articolului 5 alineatul (1), al articolului 2 alineatul (1) litera (a) și al articolului 14 alineatul (1) menționate și că, în cadrul unei astfel de remiteri, plata efectuată de un terț, în temeiul unei convenții încheiate între acesta din urmă și furnizorul bunului respectiv, prin care terțul s-a obligat să plătească furnizorului bunurile vândute de acesta cumpărătorilor care utilizează un astfel de card ca mijloc de plată, constituie o „contrapartidă”, în sensul articolului 11 secțiunea A alineatul (1) litera (a) și al articolului 73 menționate.

Semnături