

**Дело C-801/19**

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда**

**Дата на постъпване в Съда:**

31 октомври 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Upravni sud u Zagrebu (Административен съд Загреб, Хърватия)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

15 октомври 2019 г.

**Жалбоподател:**

FRANCK d.d., Zagreb

**Отвeтник:**

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb

**Предмет на главното производство**

Искане за отмяна на решението на Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Министерство на финансите на Република Хърватия, Независим сектор за второинстанционно административно производство) от 28 юли 2018 г., постановено във връзка с данъчна проверка за задължения по данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за периода от 2013 г. до 2017 г.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

Искане за тълкуване на правото на Съюза на основание член 267 ДФЕС и член 19, параграф 3, буква б) ДЕС.

## Преюдициални въпроси

1. Представява ли услугата по предоставяне на парични средства от страна на жалбоподателя, който не е финансова институция, срещу еднократно комисионно възнаграждение от 1 % услуга, която може да се счита за „отпускане и договаряне на кредит, както и управление на кредита от страна на лицето, което го отпуска“ по смисъла на разпоредбата член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, въпреки че формално жалбоподателят не е посочен в договора като заемодател?

2. Счита ли се записът на заповед — а именно ценната книга, съдържаща задължение на издателя да плати определена парична сума на лицето, което е посочено като кредитор в тази ценна книга, или на лицето, което впоследствие е придобило ценната книга по законоустановен начин — за „друг прехвърляем инструмент“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС?

3. Представява ли услугата на жалбоподателя, в рамките на която жалбоподателят срещу паричното комисионно възнаграждение от 1 %, получено от издателя на записа на заповед, прехвърля получения запис на заповед на факторингово дружество, а сумата, получена от факторинговото дружество, прехвърля на издателя на записа на заповед като същевременно гарантира на факторинговото дружество, че издателят на записа на заповед ще погаси задължението по записа на заповед на падежа му:

а) услуга, която е освободена от ДДС по смисъла на член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС,

б) услуга, която е освободена от ДДС по смисъла на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС?

## Посочени разпоредби от правото на Съюза

Член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“)

## Посочени разпоредби от националното право

Член 40, параграф 1 от *Zakon o porezu na dodanu vrijednost* (Закон за данъка върху добавената стойност, *Narodne novine* № 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 и 115/16, наричан по-нататък „ЗДДС“)

Член 67, параграф 2 от *Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost* (Правилник за данъка върху добавената стойност, *Narodne novine* № 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16 и 1/17)

**Кратко представяне на фактите и на главното производство**

- 1 С решение на ответника от 28 юли 2018 г. (наричано по-нататък „обжалваното решение“) е отхвърлена въззивната жалба на жалбоподателя, подадена по административен ред срещу решението на Ministarstvo financija - Porezna uprava, Ured za porezne obveznike, Zagreb (Министерство на финансите — Данъчна администрация, Служба за данькоплатци, Загреб) от 12 октомври 2017 г. (наричано по-нататък „първоинстанционното решение“), постановено след извършена данъчна проверка по ДДС във връзка с комисионното възнаграждение за участието на жалбоподателя в споразумения за търговско сътрудничество в периода от 1 януари 2013 г. до 30 март 2017 г. В първоинстанционното решение е определена сума, съставляваща ДДС за довносяне от жалбоподателя за периода 2013 г.—2017 г., и са му начислени лихви за забавено плащане на данъчно задължение до 28 август 2017 г. На жалбоподателя е разпредено да заплати въпросните суми по посочена за целта сметка, да изчисли и заплати следващите се лихви от 29 август 2017 г. до датата на плащането и да извърши съответните вписвания в счетоводните книги, като за изпълнението на това решение му е определен срок.
- 2 Предметът на дейност на жалбоподателя е преработка на чай и кафе, като той е данъчнозадължено лице по ДДС. При данъчната проверка се установява, че жалбоподателят има делови отношения с дружеството Konzum d.d. (наричано по-нататък „Konzum“) въз основа на три вида договори, озаглавени: договор за финансов заем, договор за прехвърляне на вземания по записи на заповед и споразумение за търговско сътрудничество. Това са типови договори, които са служили единствено за формално правно основание за издаване на записи на заповед. Първоинстанционният орган отбелязва, че между жалбоподателя и Konzum на 18 март 2013 г. е сключено споразумение, в което се посочва, че на 14 март 2013 г. дружеството Invictus ulaganja d.o.o., жалбоподателят и Konzum са сключили договор за изкупуване на вземания по записи на заповед, чрез който се урежда изкупуването на издавани от Konzum записи на заповед, които след това то прехвърля на Franck d.d. и впоследствие се придобиват от дружеството Invictus ulaganja d.o.o., а на 27 юни 2013 г. е сключено споразумение, в което се посочва, че на 27 юни 2013 г. дружеството Erste factoring d.o.o., жалбоподателят и Konzum са сключили договор за изкупуване на вземания по записи на заповед, чрез който се урежда изкупуването на издавани от Konzum записи на заповед, които след това то прехвърля на Franck d.d. и впоследствие се придобиват от дружеството Erste factoring d.o.o. В договора за финансов заем се посочва, че Konzum в качеството си на заемодател предоставя заем на жалбоподателя под формата на запис на заповед, който жалбоподателят ще използва за нуждите на текущата си дейност. По силата на този договор жалбоподателят се задължава в същия ден, в който факторинговото дружество изкупи от него запис на заповед, да преведе получената сума на Konzum. С договора за прехвърляне на вземания по записи на заповед факторинговото дружество се задължава да изплати на

жалбоподателя в качеството му на клиент сумата по записа на заповед (а именно 95—100 % от тази сума, в зависимост от договора), като в договора се посочва, че цялата отговорност за издължаването на сумата по записа на заповед, издаден въз основа на вземанията на жалбоподателя спрямо Konzum, които от своя страна се основават на спецификациите във фактурите, преминава върху жалбоподателя. Факторинговото дружество се задължава на падежа да предяви за плащане записа на заповед на главния длъжник по него, като се посочва, че за жалбоподателя, който е гарант за задължението на длъжника по записа на заповед, рискът отпада едва след ката факторинговото дружество удовлетвори вземането си от длъжника. В споразумението за търговско сътрудничество се посочва, че Konzum се задължава да възстанови на жалбоподателя всички разходи, фактурирани му от факторинговото дружество, както и да му заплати еднократно комисионно възнаграждение в размер на 1 % от общия размер на вземането по записите на заповед, предмет на договора за изкупуване на вземания по записи на заповед, като комисионно възнаграждение за участието в споразумението за търговско сътрудничество.

- 3 Според първоинстанционния орган са налице две сделки, като в рамките на първата жалбоподателят въз основа на договора за финансов заем получава записи на заповед, а в рамките на втората, която следва непосредствено първата, предоставя за изкупуване получените записи на заповед и в същия ден превежда така получената сума по сметка на Konzum. По отношение на изкупуваните записи на заповед жалбоподателят поема риска за връщане на средствата като регресен длъжник, ако главният длъжник по записа на заповед не изплати на приносителя сумата по записа на заповед на падежа, като за това получава договореното комисионно възнаграждение. Този орган посочва, че в хода на проверката жалбоподателят не представя издадените фактури и други документи, чрез които евентуално да е документиран извършването на доставките, които биха служили за основание за приемането на въпросните записи на заповед, нито пък посочва кои са фактурите, за които става въпрос в договорите за изкупуване на вземания по записи на заповед, сключени от жалбоподателя с факторинговите дружества. Тъй като самото Konzum не е можело да предлага за изкупуване собствените си записи на заповед, за да стигне до нужните парични средства, при сключването на споразумението за търговско сътрудничество то договаря услуга по предоставяне за изкупуване на записите му на заповед като основание за приемане на въпросните записи на заповед са осигурявали договорите за финансов заем. Жалбоподателят не е използвал паричните средства за нуждите на своята текуща дейност както е било предвидено в договорите за финансов заем. Въпросните записи на заповед не са се основавали на получени стоки или услуги от жалбоподателя, поради което липсва основната характеристика на записа на заповед като средство за изпълнение на възникнало парично задължение поради получаване на стока.
- 4 В хода на данъчната проверка жалбоподателят представя издадени на Konzum фактури, в които са отразени комисионните възнаграждения въз

основа на вземания по записи на заповед, но без ДДС. Във всички тези фактури се посочва, че са издадени въз основа на споразумение за търговско сътрудничество и че получателите по тях дължат еднократно комисионно възнаграждение в размер на 1% от целия размер на съответното вземане по запис на заповед. Според първоинстанционния орган между жалбоподателя и Konzum не са съществували кредитни отношения, а жалбоподателят е получавал от последното записи на заповед, които е предоставял за изкупуване на факторингови дружества, поради което същият орган счита, че жалбоподателят неоснователно иска освобождаване от заплащане на ДДС и вследствие на това по силата на членове 4, 30 и 33 от ЗДДС начислява на жалбоподателя ДДС върху комисионното възнаграждение, получено за предоставянето за изкупуване на записи на заповед.

### **Основни твърдения на страните в главното производство**

- 5 В жалбата си жалбоподателят упреква ответника, че за нуждите на определянето на данъчното третиране на въпросните сделки не е разгледал поотделно всяка сделка между Konzum и жалбоподателя, който е действал като факторингово дружество, а това не съответствало на практиката на Съда на ЕС по дела Card Protection Plan (C-394/96) и Volker Ludwig (C-453/05). Жалбоподателят изтъква, че в конкретния случай става въпрос за няколко отношения и услуги между жалбоподателя и Konzum, както и между жалбоподателя и факторинговите дружества, и че услугата, която жалбоподателят е доставял на Konzum, трябва да се разглежда отделно. Жалбоподателят твърди, че въз основа на договора за финансов заем и споразумението за търговско сътрудничество е давал на Konzum парични средства на заем и за тази услуга му е било заплащано под формата на комисионно възнаграждение (което може да се разглежда като лихва), поради което той по същество е бил страна по договор, която е предоставяла услуга. По-нататък жалбоподателят твърди, че предоставяната от него услуга по същество е услуга по отпускане на заеми, която е освободена от ДДС съгласно член 40, параграф 1, буква b) от ЗДДС, и също така подчертава, че именно той е понасял икономическия риск от такива сделки от момента на изплащане чак до момента, в който Konzum изплати сумата по записа на заповед изцяло. Жалбоподателят обаче посочва, че според заключението на първоинстанционния орган жалбоподателят не е заемодател или посредник при одобряването на кредита, а заемополучател, единствено поради определянето му в договорите за финансов заем като заемополучател (органът съответно счел за релевантно при преценката на правния характер на правоотношението да вземе предвид формалното наименование на страните по договора), макар да установява че жалбоподателят не е използвал паричните средства за нуждите на текущата си дейност, а веднага ги е превеждал на Konzum.
- 6 По-нататък, жалбоподателят твърди, че дори и да е бил заемополучател, съгласно член 40, параграф 1, буква d) от ЗДДС услугата би била освободена

от заплащане на ДДС, тъй като това е сделка, която се отнася за „*drugi prenosivi instrumenti*“ (други търгуеми инструменти) съгласно тази разпоредба. Счита същевременно, че ответникът не е взел предвид практиката на Съда на ЕС, която е релевантна за тълкуването на член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директивата за ДДС и член 40, параграф 1, букви б) и d) от ЗДДС, най-вече що се отнася до тълкуването на израза „*drugi prenosivi instrumenti*“ (други търгуеми инструменти), като се позовава на решение на Съда на ЕС по дело *Granton Advertising* (C-461/12). Първоинстанционният орган заключава, че не става въпрос за други търгуеми инструменти, тъй като записите на заповед не се търгуват на капиталовия пазар. В това отношение жалбоподателят изтъква, че в текста на английски език на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС е употребен изразът „*negotiable instruments*“, преведен в текста на хърватски език на тази директива като „*utrživi instrumenti*“ (прехвърляеми инструменти), докато в член 40, параграф 1, буква d) от ЗДДС, с който посоченият член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС се транспонира в хърватското право, се използва понятието „*drugi prenosivi instrumenti*“ (други търгуеми инструменти). Жалбоподателят съответно се позовава на решение на Съда на ЕС *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05), в което последният приема, че лингвистичните различия в значението на определено понятие не могат да се тълкуват само с оглед на текста, а тълкуването трябва да се извърши в контекста на целта на Директивата за ДДС. Жалбоподателят твърди, че изразът „*utrživi instrumenti*“ (прехвърляеми инструменти) няма специално значение в хърватското право, поради което е необходимо по-подробно да се анализира контекстът на това понятие и съществуващата практика на Съда на ЕС. Според жалбоподателя освобождаването от ДДС представлява самостоятелно понятие от правото на Съюза, което трябва да се тълкува еднакво във всички държави членки, а понятието „*drugi prenosivi instrumenti*“ (други търгуеми инструменти) трябва да бъде самостоятелно и спрямо разпоредбите, регулиращи капиталовия пазар. Той се позовава на тълкуването на Съда на ЕС, съгласно което всеки от примерите, дадени в разглежданата разпоредба от посочения член от Директивата за ДДС, дава право на плащане на определена парична сума. Жалбоподателят твърди, че поради това се налага изводът, че за „*drugi prenosivi instrumenti*“ (други търгуеми инструменти) трябва да се считат само онези права, които без да са дълг или чек дават право на определена парична претенция. Жалбоподателят счита запис на заповед за инструмент, който дава право на своя приносител да му бъде изплатена определена парична сума и е съпоставим с останалите инструменти по член 40, параграф 1, буква d) от ЗДДС, поради което трябва да се счита за друг прехвърляем инструмент по смисъла на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, съответно за друг търгуем инструмент по смисъла на член 40, параграф 1, буква d) от ЗДДС, поради което сделките със записи на заповед са освободени от ДДС. Той твърди, че ответникът не зачита практиката на Съда на ЕС и отказва да прилага Директивата за ДДС, тъй като не тълкува

националното право съгласно релевантните разпоредби от правото на Съюза и тяхната цел, позовавайки се на тълкувателното действие на директивата.

- 7 Жалбоподателят се позовава на член 8, параграф 5 от ЗДДС и член 28 от Директивата за ДДС — които се отнасят до хипотезите, при които посредникът действа от свое име, но за сметка на друго, при което се създава впечатлението, че посредникът действително е получил услуга от лицето, за чиято сметка посредничи, и след това я е предоставил на крайния потребител — и твърди че в разглеждания случай не става въпрос за такава хипотеза. Жалбоподателят твърди, че при доставката на услугата той не участва като скрит посредник, а е страна по договора с конкретни права и задължения, които са различни от тези на Konzum или факторинговото дружество, участващи в същото правоотношение. Жалбоподателят не можел да посредничи за сметка на факторинговите дружества, тъй като последните са участвали пряко в това правоотношение и за това са получавали собствена комисионно възнаграждение, върху което е платено ДДС. От друга страна, ако жалбоподателят бе посредничел за сметка на Konzum, след като Konzum не е доставяло услуга, която да е облагаема с ДДС, получаваното от жалбоподателя комисионно възнаграждение не би било облагаемо с този данък. Обстоятелството, че жалбоподателят е получавал парични средства от факторинговите дружества не засяга правното естество на правоотношенията между жалбоподателя и Konzum, нито пък данъчното третиране на комисионното възнаграждение, получавано от жалбоподателя за тази услуга. Поради това не можело да става въпрос за скрито посредничество.
- 8 Ответникът твърди, че в конкретния случай става въпрос за посредническа услуга при погасяване на дълг между факторинговото дружество и Konzum, както и че за комисионното възнаграждение от 1 %, получавано от жалбоподателя за тази услуга, се дължи ДДС съгласно член 40, параграф 1, буква в) от ЗДДС и член 67, параграф 2 от Правилника за ДДС. В случая била налице облагаема услуга, а не кредитни отношения или факторинг, тъй като — ако имало факторинг — издадените записи на заповед трябвало да се основават на доставката на стоки или услуги, а жалбоподателят не могъл да представи нито една фактура или спецификация, на която се основават въпросните записи на заповед. Ответникът счита, че не всяка ценна книга автоматично става търгуем инструмент и че в конкретния случай въпросните записи на заповед не са отговаряли на условията, за да е възможно да се търгуват на капиталовия пазар. По-нататък, ответникът счита, че става въпрос за класическа доставка на услуга, която е облагаема, тъй като за нея е издадена фактура, а не за договорно правоотношение, каквото тълкуване предлага жалбоподателят, за да обоснове освобождаването от ДДС, поради което практиката на Съда на ЕС, на която той се позовава, не е приложима. Жалбоподателят обаче смята за важно продължаването на съществуването на договорното правоотношение след изплащането на паричната сума по сметка на Konzum, което на практика представлявало заем. Твърди, че съгласно направената договорка задължението на Konzum отпада след

изплащането на сумата по записа на заповед, който всъщност е даден като обезпечение на настоящия приносител на записа на заповед, а именно факторинговите дружества, като така Konzum чрез асигнация изплаща дълга си към жалбоподателя, плащайки на кредиторите на последния, и съответно погасява задължението си към жалбоподателя.

### Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 9 Запитващата юрисдикция решава да постави преюдициалните въпроси поради наличието на известни различия между текста на член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директивата за ДДС и текста на член 40, параграф 1, букви b) и d) от ЗДДС, с които в хърватското право се транспонира тази разпоредба от правото на Съюза, особено ще се отнася до израза „*utrživi instrumenti*“ (прехвърляеми инструменти) от [Директивата за ДДС] и израза „*prenosivi instrumenti*“ (търгуеми инструменти) от [националната разпоредба].
- 10 Запитващата юрисдикция отчита практиката на Съда на ЕС, съгласно която правото на освобождаване от данък трябва да се тълкува ограничително, но и необходимостта на предприятията в Съюза да се даде възможност да действат в приблизително еднакви условия. С Директивата за ДДС се целяло прилагане на разпоредби в областта на ДДС, с които не се нарушават условията за конкуренция на пазара и не се възпрепятства свободното движение на стоки и услуги. Според същата юрисдикция системата на ДДС постига най-голяма степен на опростеност и неутралност, когато данъкът се събира по възможно най-общ начин и когато неговият обхват включва всички фази на производство и дистрибуция [на стоки], както и доставката на услуги, поради което възприемането на обща система е в интерес на вътрешния пазар и на всички държави членки.
- 11 Според запитващата юрисдикция разглежданото положение не попада в обхвата нито на член 40, параграф 1, буква b) от ЗДДС, нито на член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, но има съмнения дали може да се отнесе към член 40, параграф 1, буква d) от ЗДДС и съответно към член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС. Водена от съображения за предпазливост запитващата юрисдикция решава да постави трите въпроса в съответствие с искането на жалбоподателя.