

Věc C-801/19**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

31. října 2019

Předkládající soud:

Upravní sud u Zagrebu (Správní soud v Záhřebu, Chorvatsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

15. října 2019

Žalobce:

FRANCK d.d., Zagreb

Žalovaný:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb (Ministerstvo financí Chorvatské republiky, samostatné oddělení pro odvolací správní řízení, Záhřeb, Chorvatsko)

Předmět řízení před vnitrostátním soudem

Vyslovení neplatnosti rozhodnutí Ministerstva financí Chorvatské republiky, samostatného oddělení pro odvolací správní řízení ze dne 28. července 2018 vydaného v souvislosti s daňovou kontrolou týkající se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za léta 2013 – 2017.

Předmět a právní základ předběžné otázky

Žádost o výklad unijního práva na základě článku 267 SFEU a čl. 19 odst. 3 písm. b) SEU.

Předběžné otázky

1. Může být služba poskytnutí peněžních prostředků žalobcem, který není finanční institucí, za jednorázovou úplatu ve výši 1% z dané částky považována za „poskytnutí a sjednání úvěrů a správu úvěrů osobou, která je poskytl“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, i přesto, že žalobce není ve smlouvě formálně uveden jako zapůjčitel?

2. Může být směnka, cenný papír obsahující závazek výstavce k zaplacení stanovené peněžní částky osobě, která je na daném cenném papíru uvedena jako věřitel, nebo osobě, která později nabyla tento cenný papír způsobem stanoveným právními předpisy, považována za „další převoditelný cenný papír“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH?

3. Je služba poskytnutá žalobcem spočívající v tom, že žalobce za úplatu ve výši 1% směnečné sumy, obdrženou od výstavce směnky, převedl přijatou směnku na faktoringovou společnost, částku obdrženou od faktoringové společnosti převedl výstavci směnky a zaručil faktoringové společnosti, že výstavce směnky splatí závazek vyplývající ze směnky, jakmile se stane splatným, službou, kterou je možné považovat za:

a) službu osvobozenou od DPH ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH

b) službu osvobozenou od DPH ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH?

Relevantní ustanovení unijního práva

Článek 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)

Relevantní ustanovení vnitrostátního práva

Článek 40 odst. 1 Zákon o porezu na dodanu vrijednost (zákon o dani z přidané hodnoty, dále jen: „zákon o DPH“) („Narodne novine“ č. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 a 115/16)

Článek 67 odst. 2 Pravidnik o porezu na dodanu vrijednost (nařízení o dani z přidané hodnoty, dále jen „nařízení o DPH“) („Narodne novine“ č. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16 a 1/17)

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Rozhodnutím žalovaného ze dne 28. července 2018 (dále jen „napadené rozhodnutí“) bylo zamítnuto odvolání žalobce podané proti rozhodnutí Ministerstvo financija - Porezna uprava, Ured za porezne obveznike, Zagreb [Ministerstva financí – finanční správa, úřad pro záležitosti osob povinných

k dani, Záhřeb] ze dne 12. října 2017 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), vydanému v souvislosti s daňovou kontrolou, jejímž předmětem byla DPH z úplaty za účast žalobce v dohodách o obchodní spolupráci v době od 1. ledna 2013 do 30. března 2017. V prvostupňovém rozhodnutí bylo stanoveno, že žalobce odvedl příliš nízkou částku DPH v letech 2013 - 2017 a byly vyměřeny úroky ode dne 28. srpna 2017 z důvodu, že daň nebyla zaplacená ve lhůtě. Žalobci byla uložena povinnost, aby výše uvedené částky zaplatil na účet pro tento účel určený, vypočítal a zaplatil další úroky ode dne 29. srpna 2017 do dne zaplacení a náležitě to zaznamenal v účetních knihách. Žalobci byla určena lhůta ke splnění povinností vyplývajících z tohoto rozhodnutí.

- 2 Žalobce vykonává činnost v oblasti zpracovávání čaje a kávy a je osobou povinnou k DPH. Během daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce podnikal se společností Konzum d.d. (dále jen „Konzum“) na základě tří druhů smluv, které měly následující názvy: smlouva o zápůjčce, smlouva o postoupení pohledávek zajištěných směnkou a dohoda o obchodní spolupráci. Jsou to typové smlouvy, které sloužily výlučně jako formální právní základ pro vystavování směnek. Orgán prvního stupně došel k závěru, že žalobce a společnost Konzum uzavřeli dohodu ze dne 18. března 2013, ve které bylo uvedeno, že společnost Invictus ulaganja d.o.o., žalobce a Konzum uzavřeli dne 14. března 2013 smlouvu o postoupení pohledávek zajištěných směnkou, v níž bylo upraveno postoupení směnek vystavených společností Konzum, která následně směnky převáděla na společnost Franck d.d., a pak je nabývala společnost Invictus ulaganja d.o.o., a také dohodu ze dne 27. června 2013, ve které bylo uvedeno, že společnost Erste factoring d.o.o., žalobce a Konzum uzavřeli dne 27. června 2013 smlouvu o postoupení pohledávek zajištěných směnkou, ve které bylo upraveno postoupení směnek vystavených společností Konzum, která následně směnky převáděla na společnost Franck d.d. a pak je nabývala společnost Erste factoring d.o.o. Ve smlouvě o zápůjčce bylo uvedeno, že společnost Konzum, jakožto zapůjčitel, poskytuje žalobci (společnosti Franck d.d.) zápůjčky v podobě směnky, kterou žalobce bude využívat pro účely vykonávání aktuální činnosti. Žalobce se na základě této smlouvy zavazuje, že ve stejný den, kdy od něho faktoringová společnost odkoupí směnku, předá peníze, které takto obdrží, společnosti Konzum. Na základě smlouvy o postoupení pohledávek zajištěných směnkou se faktoringová společnost zavázala vyplatit žalobci, jakožto klientovi, směnečné sumy (konkrétně 95 – 100 % této sumy, v závislosti na smlouvě), přičemž bylo stanoveno, že celá odpovědnost týkající se zaplacení směnky vystavené na základě pohledávky žalobce ve vztahu ke společnosti Konzum, která se opírá o konkrétní faktury, přechází na žalobce. Faktoringová společnost poté, co se směnka stane splatnou, měla předložit směnku hlavnímu směnečnému dlužníkovi ke splacení. Bylo také zjištěno, že pro žalobce, který ručí za závazek směnečného dlužníka, riziko zaniká teprve tehdy, když směnečný dlužník pohledávku faktoringové společnosti uspokojí. V dohodě o obchodní spolupráci bylo stanoveno, že se Konzum zavazuje nahradit žalobci všechny náklady, na které mu faktoringová společnost vystaví faktury, a poukázat mu jednorázovou úplatu ve výši 1% z celkové pohledávky vyjádřené ve směnce na základě smlouvy o

postoupení pohledávek zajištěných směnkou, jakožto úplatu za účast v dohodě o obchodní spolupráci.

- 3 Orgán prvního stupně došel k závěru, že se jedná o dvě transakce, přičemž v rámci první žalobce na základě smlouvy o zápůjčce přijímá směnky, a v rámci druhé, která je uskutečňována hned po té první, provádí postoupení obdržených směnek a tímto způsobem získané peníze převádí ve stejný den společnosti Konzum na její účet. Na žalobce jako na nepřímého dlužníka ve vztahu k postoupeným směnkám přechází riziko zaplacení prostředků pro případ, že hlavní dlužník označený na směnce nezplatí [peníze] majiteli směnky, když se stane splatnou, a za dostává dohodnutou úplatu. Orgán prvního stupně zjistil, že žalobce během kontroly nepředložil vystavené faktury a jiné doklady, jež dokládají provedené dodávky, které by byly základem pro přijetí předmětných směnek, a nepředložil faktury uvedené ve smlouvách o postoupení pohledávek zajištěných směnkou, které žalobce uzavíral s faktoringovými společnostmi. S ohledem na to, že společnost Konzum nemohla sama provádět postoupení vlastních směnek, aby obdržela potřebné peníze, uzavírala dohodu o obchodní spolupráci, ve které službu postoupení vlastních směnek sjednala, přičemž základem pro přijímání předmětných směnek byly smlouvy o zápůjčce. Žalobce nevyužíval peněžní prostředky pro účely provozování své aktuální činnosti, tak jak to předpokládaly smlouvy o zápůjčce. Předmětné směnky neměly základ v dodání zboží nebo poskytování služeb ze strany žalobce, proto zde chyběl základní rys směnky jakožto způsobu splnění vzniklého peněžního závazku vyplývajícího z dodání zboží.
- 4 Žalobce během daňové kontroly předložil faktury vystavené společnosti Konzum, ve kterých byly obsaženy úplaty vyplývající z nároků zajištěných směnkou, ale bez DPH. Na každé z těchto faktur bylo uvedeno, že je vystavena na základě dohody o obchodní spolupráci a že příjemce faktury uhradí jednorázovou úplatu ve výši 1% celkového nároku ze směnky. S ohledem na skutečnost, že orgán prvního stupně dospěl k závěru, že mezi žalobcem a společností Konzum neexistoval úvěrový vztah, nýbrž žalobce od něho přijímal směnky, které postupoval faktoringovým společností, orgán konstatoval, že se žalobce nedůvodně odvolává na osvobození od DPH, a proto na základě článků 4, 30 a 33 zákona o DPH konstatoval povinnost žalobce zaplatit DPH z úplat za postoupení směnek.

Podstatné argumenty účastníků původního řízení

- 5 Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný pro účely vyměření daně z předmětných plnění neposuzovala zvlášť každé plnění mezi společností Konzum a žalobcem, který provádí činnost faktoringové společnosti, což je v rozporu s rozhodovací praxí Soudního dvora ve věcech Card Protection Plan (C-394/96) a Volker Ludwig (C-453/05). Zdůrazňuje, že se v projednávané věci jednalo o řadu právních vztahů a služeb mezi žalobcem a společností Konzum a také mezi žalobcem a faktoringovými společnostmi a že službu, kterou žalobce poskytoval

společnosti Konzum, bylo třeba posoudit zvlášť. Namítá, že žalobce na základě smlouvy o zápůjčce a dohody o obchodní spolupráci půjčoval společnosti Konzum peněžní prostředky a za tuto službu přijímal úplatu (což může být považováno za úroky), proto byl v podstatě smluvní stranou, která poskytovala službu. Podle žalobce tedy služba, kterou poskytoval, byla ve své podstatě službou poskytování zápůjčky, která je osvobozená od DPH na základě čl. 40 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a přitom zdůrazňuje, že byl tou stranou, která nese ekonomické riziko tohoto plnění od okamžiku platby až do okamžiku, kdy společnost Konzum směnku v plném rozsahu vyplatila. Zdůrazňuje však, že orgán prvního stupně dospěl k závěru, že žalobce není zapůjčitelem nebo úvěrovým zprostředkovatelem, ale vydlužitelem, a to pouze proto, že ve smlouvách o zápůjčce byl označen jako vydlužitel (tedy že za podstatnou okolnost pro hodnocení povahy vztahu vzal v úvahu formální označení stran smlouvy), přestože věděl, že žalobce nevyužíval peněžní prostředky pro vykonávání své činnosti, ale okamžitě je předával společnosti Konzum.

- 6 Následně žalobce namítá, že i kdyby byl vydlužitelem, tak by tato služba byla osvobozená od daně DPH na základě čl. 40 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, jelikož se jedná o plnění týkající se „dalších převoditelných cenných papírů“ ve smyslu tohoto ustanovení. Dle žalobce protistrana nevzala v úvahu judikaturu Soudního dvora, která je podstatná pro výklad čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice o DPH a také čl. 40 odst. 1 písm. b) a d) zákona o DPH, zejména v otázce výkladu pojmu „dalších převoditelných cenných papírů“, přičemž odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve věci Granton Advertising (C-461/12). Orgán prvního stupně dospěl k závěru, že se nejedná o další převoditelné cenné papíry, jelikož směnky nejsou předmětem obchodu na kapitálovém trhu. Žalobce u této otázky zdůrazňuje, že v anglické verzi čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice DPH byl použit pojem „negotiable instruments“, který v chorvatské verzi této směrnice byl přeložen jako „utrživi instrumenti“ (obchodní nástroje), zatímco v čl. 40 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, v němž byl výše uvedený čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH proveden do chorvatského práva, byl použit pojem „drugi prenosivi instrumenti“ (další převoditelné finanční nástroje). Z tohoto důvodu také žalobce odkazuje na rozsudek Velve Steel Immobilien (C-455/05), ve kterém Soudní dvůr konstatoval, že není možné vykládat jazykové rozdíly ve významu dotyčného pojmu takovým způsobem, že je vykládán samotný text, ale je nutné je vykládat v kontextu účelu směrnice DPH. Poukazuje na to, že pojem „utrživi instrumenti“ (obchodní nástroje) nemá zvláštní význam v chorvatském právu a že je nutné provést hlubší analýzu kontextu uvedeného pojmu a existující judikatury Soudního dvora. Zdůrazňuje, že osvobození od DPH je autonomním pojmem unijního práva, který je třeba vykládat jednotně ve všech členských státech, a že pojem „drugi prenosivi instrumenti“ (další převoditelné cenné papíry) by měl být nezávislý také na předpisech upravujících kapitálový trh. Odkazuje na výklad Soudního dvora, podle něhož každý z příkladů vyjmenovaných v předmětném ustanovení směrnice o DPH opravňuje k obdržení platby ve stanovené peněžní částce. Je názoru, že proto bylo konstatováno, že za další převoditelné cenné papíry je třeba považovat pouze ta práva, která, aniž by byla dluhem nebo šekem, opravňují ke stanovenému peněžnímu nároku. Podle žalobce je směnka nástrojem, který svého majitele

opravňuje, aby mu byla zaplacená částka peněz, a je srovnatelný s ostatními nástroji dle čl. 40 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, proto je směnku třeba považovat za další převoditelný cenný papír ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH („druhi utrživí instrument“) nebo ve smyslu čl. 40 odst. 1 písm. d) zákona o DPH („druhi prenosiv instrument“), v důsledku čehož jsou transakce prováděné směnkami osvobozené od DPH. Namítá, že žalovaný nerespektuje judikaturu Soudního dvora a odmítá použít směrnici o DPH, poněvadž nevykládá vnitrostátní právo v souladu s příslušnými ustanoveními unijního práva a jejich účelem. Žalobce se přitom odvolává na nepřímý účinek směrnice¹.

- 7 Žalobce odkazuje na čl. 8 odst. 5 zákona o DPH a článek 28 směrnice o DPH týkající se situace, ve kterých zprostředkovatel jedná vlastním jménem, ale na účet třetí osoby, čímž je vytvořena fikce, že ve skutečnosti zprostředkovatel obdržel službu od osoby, na jejíž účet zprostředkoval, a následně ji poskytuje konečnému odběrateli, přičemž namítá, že v této věci se nejedná o tuto situaci. Tvrdí, že se žalobce neúčastnil poskytování služeb jakožto skrytý zprostředkovatel, ale je stranou smlouvy s právy a povinnostmi rozdílnými a odlišnými od práv společnosti Konzum nebo faktoringové společnosti, které jsou účastníky téhož vztahu. Žalobce nemohl být zprostředkovatelem na účet faktoringových společností, jelikož se faktoringové společnosti účastnily bezprostředně tohoto vztahu, za což dostávaly úplatu, ze které byla placena DPH. Na druhou stranu, pokud by žalobce zprostředkoval na účet společnosti Konzum, jelikož tato společnost neposkytovala služby, na něž se vztahuje DPH, úplata, která byla žalobci vyplácena, by touto daní nebyla zatížena. Skutečnost, že žalobce přijímal peněžní prostředky od faktoringových společností, nemá vliv na právní povahu vztahu žalobce a společnosti Konzum ani na zdanění úplaty, kterou za tuto službu žalobce účtoval. Proto se nemohlo jednat o skryté zprostředkování.
- 8 Žalovaný má za to, že se v projednávaném případě jedná o službu zprostředkování splacení dluhu mezi faktoringovou společností a společností Konzum a že úplata 1%, která byla žalobci za tuto službu vyplácena, je předmětem DPH na základě čl. 40 odst. 1 písm. b) zákona o DPH a čl. 67 odst. 2 nařízení o DPH. Jedná se o službu, která podléhá zdanění, a nikoliv o úvěrový vztah nebo faktoring, poněvadž – pokud by se jednalo o faktoring – vystavené směnky by musely mít základ v dodání zboží nebo poskytování služeb, zatímco žalobce nebyl schopen předložit ani jednu fakturu nebo specifikaci, které by byly základem pro výše uvedené směnky. Dle jeho názoru každý cenný papír není automaticky převoditelným cenným papírem a v tomto případě předmětné směnky nesplňovaly podmínky nezbytné pro to, aby byly předmětem obchodu na kapitálovém trhu. Je tedy názoru, že šlo o klasické plnění, na něž se vztahuje zdanění, jelikož na ně byla vystavena faktura, a nikoliv o smluvní vztah, tak jak to vykládá žalobce, aby bylo opodstatněno osvobození od DPH. Proto se zde judikatura Soudního dvora, na niž

¹ Poznámka překladatele: nepřímý účinek směrnice spočívá v tom, že vnitrostátní právo má být vykládáno tak, aby bylo v souladu s účelem směrnice.

se žalobce odvolává, nepoužije. Žalobce však považuje za podstatné to, že smluvní vztah trvá i nadále po zaplacení peněžní částky na účet společnosti Konzum, díky čemuž se jedná ve své podstatě o zápůjčku. Namítá, že za těchto okolností závazek společnosti Konzum zanikne po zaplacení směnky, která byla ve skutečnosti vystavena jako zajištění pro současného majitele směnky, tzn. pro faktoringové společnosti, a jde o to, že společnost Konzum prostřednictvím převodu splatila svůj dluh u žalobce věřitelům žalobce, čímž také splnila svůj závazek vůči žalobci.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 9 Soud se rozhodl předložit předběžnou otázku s ohledem na to, že existují určité rozdíly mezi obsahem čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice o DPH a obsahem čl. 40 odst. 1 písm. b) a d) zákona o DPH, ve kterém je provedeno toto ustanovení unijního práva do práva chorvatského, zejména když se jedná o pojem „utrživi instrumenti“ (obchodní nástroje) z vnitrostátního předpisu a pojem „prenosivi instrumenti“ (převoditelné cenné papíry) ze směrnice o DPH².
- 10 Soud bere v úvahu judikaturu Soudního dvora, podle níž právo na osvobození od daně je nutné vykládat restriktivně, ale také je třeba umožnit podnikatelům v Unii, aby svou činnost vykonávali za přibližně stejných podmínek. Účelem směrnice o DPH je uplatňování ustanovení týkajících se DPH, která nebudou narušovat podmínky tržní konkurence a znesnadňovat volný pohyb zboží a služeb. Převažuje názor, že systém DPH dosahuje nejvyššího stupně srozumitelnosti a neutrality, když je daň uvalena co nejobecnějším způsobem a rozsah jejího uplatnění zahrnuje všechny fáze výroby a distribuce a poskytování služeb, přičemž přijetí společného systému je v zájmu vnitřního trhu a všech členských států.
- 11 Podle vnitrostátního soudu se na předmětnou situaci nevztahuje ani čl. 40 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, ani čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, ale má pochybnosti o tom, zda se u ní neuplatní čl. 40 odst. 1 písm. d) zákona o DPH nebo čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Soud se z procesní opatrnosti rozhodl předložit všechny tři otázky v souladu s návrhem žalobce.

² Poznámka překladatele z chorvatštiny: mělo by to být obráceně – v chorvatské jazykové verzi směrnice jsou „utrživi instrumenti“ (obchodní nástroje) a ve vnitrostátním ustanovení „prenosivi instrumenti“ (převoditelné cenné papíry).