

Sag C-801/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

31. oktober 2019

Forelæggende ret:

Upravni sud u Zagrebu

Afgørelse af:

15. oktober 2019

Sagsøger:

FRANCK d.d., Zagreb

Sagsøgt:

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

Hovedsagens genstand

Annulation af afgørelse truffet af Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, Zagreb (Republikken Kroatiens finansministerium, den selvstændige afdeling for administrativ rekurs) den 28. juli 2018, i forbindelse med en moms kontrol for årene 2013-2017.

Genstand og retsgrundlag for den præjudicielle forelæggelse

Anmodning om fortolkning af EU-retten indgivet i medfør af artikel 267 TEUF og artikel 19, stk. 3, litra b), TEU.

Præjudicielle spørgsmål

1. Når sagsøger, som ikke er et finansinstitut, stiller pengebeløb til rådighed mod et engangsvederlag på 1%, er der da tale om en tjenesteydelse, der kan anses som en »ydelse og formidling af lån samt forvaltning af lån ved den person, som

har ydet lånene« som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b), også selv om sagsøgeren ikke formelt er nævnt i aftalen som kreditgiver?

2. Er en veksels, eller et værdipapir, som indebærer en forpligtelse for udstederen til at betale et bestemt pengebeløb til den person, der er nævnt som kreditor deri, eller til den person, der senere har erhvervet dette værdipapir på lovlige vis, et »andet handelsdokument« i den forstand, hvori udtrykket anvendes i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d)?

3. Er sagsøgerens tjenesteydelse, som vekseldstederen betaler et vederlag på 1% for, og som består i, at sagsøgeren overdrager den modtagne veksels til et faktoringsselskab og i denne sammenhæng over for dette selskab garanterer, at vekseldstederen betaler fordringen i henhold til vekslen til forfaldstid:

a) en tjenesteydelse, som er fritaget for moms som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b), eller

b) en tjenesteydelse, som er fritaget for moms som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d)?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 135, stk. 1, litra b), og litra d), i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«)

Anførte nationale retsforskrifter

Artikel 40, stk. 1, i Zakona o porezu na dodanu vrijednost (momsloven, Narodne novine, broj: 73/13., 99/13., 148/13., 153/13. og 115/16., herefter: »ZPDV«)

Artikel 67, stk. 2, i Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost (momsbekendtgørelsen, Narodne novine, broj: 79/13., 85/13., 160/13., 35/14., 157/14., 130/15., 115/16. og 1/17., herefter »PPDV«)

Kort redegørelse for de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Ved sagsøgtes afgørelse af 28. juli 2018 (herefter den anfægtede afgørelse) blev der givet afslag på den klage, sagsøgeren havde indgivet mod afgørelse af 12. oktober 2017, truffet af Ministarstva financija - Porezne uprave, Ureda za porezne obveznike, Zagreb (finansministeriet – skatteforvaltningen, kontoret for skatteydere, Zagreb (Kroatien)) (herefter den administrative afgørelse i første instans), som blev truffet i forbindelse med en afgiftskontrol for perioden fra den 1. januar 2013 til den 30. marts 2017 vedrørende moms af vederlag for sagsøgers deltagelse i aftaler om forretningsmæssigt samarbejde. Den oprindelige afgørelse fastsatte den skyldige moms for sagsøgeren med fradrag af den allerede betalte moms for 2013-2017 og de skyldige morarenter beregnet indtil den 28. august

2017. Det blev pålagt sagsøgeren at indbetale de fastsatte beløb på en dertil angivet konto inden for en fastsat frist, og at beregne og overføre renterne fra den 29. august 2017 og indtil datoen for betaling, samt at bogføre dette i forretningsregnskaberne. Sagsøgeren fik en frist til at efterkomme denne afgørelse.

- 2 Sagsøgeren er aktiv på området for te og kaffe og er momspligtig. I forbindelse med momskontrollen blev det fastslået, at sagsøgeren havde forretningsforbindelser med selskabet Konzum d.d. (herefter »Konzum«) på grundlag af tre aftaletyper med følgende betegnelser: aftale om finansielle lån, aftale om overdragelse af veksler og aftale om forretningsmæssigt samarbejde. Der er tale om standardiserede aftaler, som udelukkende har tjent som formelt retsgrundlag for udstedelsen af veksler. Afgiftsmyndigheden fastslog, at sagsøgeren og Konzum den 18. marts 2013 havde indgået en aftale, hvori det blev bekræftet, at Invictus ulaganja d.o.o., sagsøgeren og Konzum den 14. marts 2013 havde indgået en aftale om overdragelse af fordringer sikret ved veksler, som fastlagde, hvorledes veksler udstedt af Konzum skulle erhverves, idet Konzum efter udstedelsen af disse veksler overdrog dem til Franck d.d. og Invictus ulaganja d.o.o. erhvervede dem, og en aftale af 27. juni 2013, hvori det blev bekræftet, at Erste factoring d.o.o., sagsøgeren og Konzum den 27. juni 2013 havde indgået en aftale om overdragelse af fordringer sikret ved veksler, som fastlagde, hvorledes veksler udstedt af Konzum skulle erhverves, idet Konzum efter udstedelsen af disse veksler overdrog dem til Franck d.d. og Erste factoring d.o.o. erhvervede dem. Det er anført i aftalen om finansielle lån, at Konzum som udlåner yder sagsøgeren et lån i form af en veksel, som sagsøgeren skal anvende i forbindelse med sin daglige drift. Sagsøgeren forpligtede sig i henhold til denne aftale til at overføre købssummen til Konzum på samme dato, som factoringselskabet købte vekslen fra sagsøgeren. I henhold til aftalen om overdragelse af veksler forpligtede factoringselskabet sig over for sagsøgeren som kunde til at betale vekselbeløbet (dvs. 95-100% af dette beløb, alt efter aftalen), samtidig med, at det anførtes, at misligholdelsesrisikoen for en veksel, der var udstedt på grundlag af sagsøgerens fordring mod Konzum, overgår til sagsøgeren. Factoringselskabet forpligtede sig til at kræve betaling af vekselfordringen ved forfaldstid hos hoveddebitor for vekslen, hvorved sagsøgeren, der stod som garant for vekselkyldnerens forpligtelse, først blev fritaget for at bære denne risiko, når denne skyldners betaling til factoringselskabet var gennemført. I aftalen om forretningsmæssigt samarbejde blev det aftalt, at Konzum forpligtede sig til at tilbagebetale sagsøgeren alle de omkostninger, som factoringselskabet opkrævede af sagsøgeren, samt et engangsvederlag på 1% af det samlede krav i henhold til aftalen om overdragelse af vekselfordringer som betaling for sagsøgerens deltagelse i aftalen om forretningsmæssigt samarbejde.
- 3 Afgiftsmyndigheden fastslog, at der var tale om to transaktioner, hvorved sagsøgeren inden for rammerne af den ene transaktion modtog veksler på grundlag af aftalen om finansielle lån, og inden for rammerne af den anden transaktion, som fulgte umiddelbart efter den første, solgte disse veksler og på samme dato overførte de således erhvervede penge til Konzums konto. Med

hensyn til de solgte vekslers påtog sagsøgeren sig risikoen for misligholdelse som regresskyldner i tilfælde af, at hovedskyldneren i henhold til vekslens ikke ved forfaldstid betalte fordringen til indehaveren af vekslens, og udstedte fakturaer for de i den forbindelse aftale vederlag. Denne myndighed har anført, at sagsøgeren ved momscontrollen ikke fremlagde nogen fakturaer eller andre bilag som dokumentation for de eventuelle leverancer, som kunne have været grundlaget for accept af de omhandlede vekslers, og heller ikke nærmere angav de regninger, som der henvises til i de aftaler om overdragelse af vekslers, som blev indgået mellem sagsøgeren og factoringselskaberne. Da Konzum ikke selv var i stand til at sælge sine egne vekslers for at skaffe sig de fornødne penge, havde selskabet inden for rammerne af aftalen om forretningsmæssigt samarbejde indgået aftale om salg af selskabets egne vekslers, hvorved aftalerne om finansielle lån havde tjent som grundlag for overdragelsen af de omhandlede vekslers. Sagsøgeren anvendte ikke de økonomiske midler i forbindelse med sin daglige drift, som fastsat i de finansielle låneaftaler. De omhandlede vekslers vedrørte ikke vareleverancer eller tjenesteydelser, som sagsøgeren havde ydet, således at det væsentligste kendetegn ved vekslers savnedes, idet disse nemlig er et middel til betaling af en pengefordring på grundlag af en vareleverance.

- 4 I forbindelse med momscontrollen fremlagde sagsøgeren fakturaer udstedt til Konzum, som omfattede vederlaget, der var beregnet på grundlag af vekslerne, men uden at momsen var faktureret. Det var på hver af disse regninger angivet, at den var udstedt på grundlag af en aftale om forretningsmæssigt samarbejde, og at regningsmodtageren skulle betale et engangsvederlag på 1% af den samlede fordring i henhold til vekslens. Da afgiftsmyndigheden havde fastslået, at der ikke forelå kreditforhold mellem sagsøgeren og Konzum, men at sagsøgeren modtog vekslers fra Konzum, som sagsøgeren solgte til factoringselskaber, lagde afgiftsmyndigheden til grund, at sagsøgeren med urette havde påberåbt sig momsfrigølsen, og den traf som følge deraf beslutning om, at sagsøgeren var momspligtig af de vederlag, der var blevet opkrævet i forbindelse med salget af vekslerne, jf. ZPDV's artikel 4, 30 og 33.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 5 Sagsøgeren har gjort gældende, at sagsøgte ved fastlæggelsen af den afgiftsmæssige behandling af de omhandlede transaktioner ikke har vurderet hver enkelt transaktion mellem Konzum og sagsøgeren, der handlede som factoringselskab, særskilt, hvilket efter sagsøgerens opfattelse ikke er foreneligt med Domstolens praksis i sagerne Card Protection Plan (sag C-3[49]/96) og Volker Ludwig (sag C-453/05). Sagsøgeren har fremhævet, at der i det foreliggende tilfælde var tale om flere forbindelser og tjenesteydelser mellem sagsøgeren og Konzum, samt mellem sagsøgeren og factoringselskaberne, og at den tjenesteydelse, som sagsøgeren leverede til Konzum, skulle undersøges særskilt. Sagsøgeren har gjort gældende, at sagsøgeren i henhold til aftalen om finansielle lån og aftalen om forretningsmæssigt samarbejde havde stillet penge til rådighed for Konzum, og for denne tjenesteydelse havde faktureret vederlag (som

kan karakteriseres som renter), således at sagsøgeren i det væsentlige var en kontraherende part, der leverede denne tjenesteydelse. Sagsøgeren har således gjort gældende, at den tjenesteydelse, som sagsøgeren leverede, i det væsentlige bestod i at yde lån, hvilket i henhold til artikel 40, stk. 1, litra b), i ZPDV er fritaget for moms, og sagsøgeren har i denne forbindelse henvist til, at sagsøgeren bar den økonomiske risiko for disse transaktioner fra tidspunktet for udbetalingen og indtil det tidspunkt, hvor Konzum fuldt ud havde betalt vekselfordringen. Ikke desto mindre fastslog afgiftsmyndigheden, at sagsøgeren ikke var kreditgiver eller formidler af kredit, men derimod en låntager, alene med den begrundelse at sagsøger var angivet som en låntager i låneaftalerne (hvorved afgiftsmyndigheden lagde aftalepartnernes formelle betegnelse til grund ved bedømmelsen af deres relationer), selv om afgiftsmyndigheden havde konstateret, at sagsøgeren ikke anvendte midlerne i forbindelse med sin daglige drift, men straks overførte dem til Konzum.

- 6 Sagsøgeren har endvidere anført, at selv hvis sagsøgeren var låntager, ville tjenesteydelsen i henhold til ZPDV's artikel 40, stk. 1, litra d), være fritaget for moms, eftersom der er tale om en transaktion vedrørende »andre negotiable instrumenter« som omhandlet i denne bestemmelse. Sagsøgeren er imidlertid af den opfattelse, at sagsøgte ikke har taget hensyn til Domstolens relevante praksis vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b) og d), og dermed vedrørende ZPDV's artikel 40, stk. 1, litra b) og d), og navnlig for så vidt angår fortolkningen af begrebet »andre negotiable instrumenter«, hvorved sagsøgeren har henvist til Domstolens dom i Granton Advertising-sagen (sag C-461/12). Afgiftsmyndigheden i første instans konkluderede, at der ikke var tale om andre negotiable instrumenter, idet vekslere ikke handles på kapitalmarkedet. Sagsøgeren har i denne forbindelse henvist til, at den engelske version af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), anvender udtrykket »negotiable instruments«, hvilket i den kroatiske version af direktivet er oversat til »utrživi instrumenti« (handelsdokumenter), mens ZPDV's artikel 40, stk. 1, litra d), som gennemfører nævnte artikel 135, stk. 1, litra d), i den kroatiske retsorden, anvender begrebet »drugi prenosivi instrumenti« (andre negotiable instrumenter). Sagsøgeren har derfor henvist til Domstolens dom i sagen Velvet & Steel Immobilien (C-455/05), hvor Domstolen fastslog, at rækkevidden af et givet udtryk, når der er tale om sproglige afvigelser, ikke kan fastlægges ved fortolkning af ordlyden alene, men at udtrykkets betydning følgelig må klarlægges ud fra momsdirektivets formål. Sagsøgeren har anført, at udtrykket »utrživi instrumenti« (handelsdokumenter) ikke har nogen fast defineret betydning i kroatisk ret, og at udtrykkets kontekst og Domstolens foreliggende praksis bør analyseres nærmere. Sagsøgeren har fremhævet, at momsfratagelserne er selvstændige EU-retlige begreber, som skal fortolkes ens i alle medlemsstater, og at begrebet »drugi prenosivi instrumenti« (andre negotiable instrumenter) også skal fortolkes uafhængigt af de bestemmelser, der regulerer kapitalmarkedet. Sagsøgeren har påberåbt sig Domstolens fortolkning, hvorefter hvert af de eksempler, der er nævnt i den pågældende artikel i det momsdirektiv, giver ret til betaling af et bestemt pengebeløb. Sagsøgeren har anført, at det derfor er nærliggende at forstå udtrykket »andre handelsdokumenter« således, at disse kun

omfatter rettigheder, der – uden at være en fordring eller en check – giver krav på et bestemt pengebeløb. Efter sagsøgerens opfattelse er en veksler et værdipapir, som giver indehaveren ret til et bestemt pengebeløb, således at det er sammenligneligt med andre værdipapirer, der omhandles i ZPDV's artikel 40, stk. 1, og derfor skal det anses for et andet handelsdokument som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), eller ZPDV's artikel 40, stk. 1, og derfor er transaktioner, som involverer handel med vekslere, fritaget for moms. Ifølge sagsøgeren har sagsøgte endvidere tilsidesat Domstolens praksis og undladt at anvende momsdirektivet, idet denne myndighed ikke har fortolket national ret i overensstemmelse med princippet om direktivkonform fortolkning i overensstemmelse med direktivets formål.

- 7 Sagsøgeren har derudover givet udtryk for den opfattelse, at der ikke er tale om en situation som omhandlet i ZPDV's artikel 8, stk.5, eller momsdirektivets artikel 28, som omhandler situationer, hvor en mellemmand handler i eget navn, men for tredjemands regning, og som i den forbindelse opstiller den fiktion, at mellemmanden modtog tjenesteydelsen fra den person, på vegne af hvilken han handlede, og derefter leverede den til slutbrugeren. Sagsøgeren har ikke handlet som en skjult mellemmand, men var part i aftalen med egne rettigheder og forpligtelser, som ikke modsvarede henholdsvis Konzums eller factoringselskabets rettigheder og forpligtelser. Sagsøgeren kunne ikke optræde som formidler for factoringselskabernes regning, da factoringselskaberne selv handlede inden for rammerne af disse relationer og opkrævede vederlag for dette, som der blev betalt moms af. For det andet ville de vederlag, sagsøgeren modtog, ikke have været momspligtige, hvis sagsøgeren havde været formidler for Konzums regning, da Konzum ikke leverede nogen momspligtige tjenesteydelser. Den omstændighed, at sagsøgeren modtog penge fra factoringselskaberne, er uden betydning for den retlige karakter af forholdet mellem sagsøgeren og Konzum og dermed uden betydning for den momsmæssige behandling af det vederlag, som sagsøgeren forlangte for denne ydelse. Der er således ikke tale om skjult formidling.
- 8 Sagsøgte har anført, at der i den foreliggende sag er tale om en tjenesteydelse i form af formidling mellem de forskellige factoringselskaber og Konzum i forbindelse med inddrivelse af fordringer, og at de fakturaer, sagsøger har udstedt for vederlaget på 1% i henhold til ZPDV's artikel 40, stk. 1, litra b), og PPDV's artikel 67, stk. 2, er momspligtige. Der er ikke tale om kredit eller factoring, men om en momspligtig tjenesteydelse, idet der skal ligge en levering af en vare eller en tjenesteydelse til grund for de udstedte vekslere, for at der kan være tale om factoring, og sagsøgeren har ikke fremlagt regninger eller specifikationer, som kunne have dannet grundlag for disse vekslere. Ifølge sagsøgte er ikke ethvert værdipapir automatisk et negotiabelt værdipapir, og i den foreliggende sag opfyldte de omhandlede vekslere ikke de forudsætninger, der gjaldt for at kunne handles på kapitalmarkedet. Sagsøgte er derfor af den opfattelse, at der er tale om en klassisk tjenesteydelse, der er momspligtig på grundlag af en dertil svarende faktura, og at der ikke foreligger et aftaleforhold, således som sagsøgeren har anført som begrundelse for momsfrigtagelsen, og at den praksis fra Domstolen,

som sagsøgeren har påberåbt, derfor ikke finder anvendelse. Sagsøgeren har derimod anført, at det er afgørende, at aftaleforholdet fortsat bestod efter overførslen af pengebeløbet til Konzums konto, og at der i det væsentlige var tale om et lån. I denne forbindelse opfyldte Konzum sin forpligtelse ved betaling af vekslerne, der var blevet stillet som sikkerhed til de forskellige vekselindehavere dvs. factoringselskaberne, og Konzum opfyldte sine forpligtelser over for sagsøgeren ved at betale de skyldige beløb til sagsøgerens kreditorer.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 9 Den forelæggende ret har på grund af visse forskelle imellem ordlyden af momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b) og d), og ordlyden af ZPDV's artikel 40, stk. 1, litra b) og d), som gennemfører disse førstnævnte bestemmelser i kroatisk ret, navnlig for så vidt angår det i momsdirektivet anvendte udtryk »utrživi instrumenti («handelsdokumenter») og det i den nationale lovgivning anvendte udtryk »prenosivi instrumenti« («negotiable instrumenter»), besluttet at forelægge de præjudicielle spørgsmål.
- 10 Den forelæggende ret har taget hensyn til Domstolens praksis, hvorefter retten til momsfritagelse skal fortolkes indskrænkende, men også til nødvendigheden af at give Unionens virksomheder mulighed for at drive virksomhed på tilsvarende vilkår. En virkeliggørelse af momsdirektivets formål forudsætter, at der anvendes regler for momsen, som ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser. Det mest enkle og mest neutrale momssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og distributionsled samt levering af ydelser. Det er derfor i det indre markeds og medlemsstaternes interesse at indføre et fælles system.
- 11 Den nationale ret er af den opfattelse, at det foreliggende tilfælde hverken er omfattet af ZPDV's artikel 40, stk. 1, litra b), eller momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra b), men den er imidlertid i tvivl om, hvorvidt ZPDV's artikel 40, stk. 1, litra d), henholdsvis momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra d), finder anvendelse. For at være på den sikre side har den forelæggende ret derfor efter sagsøgerens anmodning forelagt tre præjudicielle spørgsmål.