

Υπόθεση C-801/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

31 Οκτωβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Upravni sud u Zagrebu (Κροατία)

Ημερομηνία της απόφασεως του αιτούντος δικαστηρίου:

15 Οκτωβρίου 2019

Προσφεύγουσα:

FRANCK d.d., Zagreb

Καθού:

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

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Η ακύρωση της απόφασης του Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Κροατίας, αυτοτελούς τμήματος δευτεροβάθμιας διοικητικής διαδικασίας) της 28ης Ιουλίου 2018, η οποία εκδόθηκε κατόπιν φορολογικού ελέγχου που αφορούσε φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τα έτη 2013 - 2017.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Ζητείται η ερμηνεία του ενωσιακού δικαίου δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ και του άρθρου 19, παράγραφος 3, στοιχείο β', ΣΕΕ.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Μπορεί η εκ μέρους της προσφεύγουσας, η οποία δεν αποτελεί χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, παροχή υπηρεσίας συνιστάμενης στη διάθεση χρηματικών ποσών, έναντι εφάπαξ αμοιβής ανερχόμενης στο 1% του εκάστοτε ποσού, να θεωρηθεί ως «χορήγηση και [...] διαπραγμάτευση πιστώσεων καθώς και [...] διαχείριση πιστώσεων που ενεργείται από αυτόν που τις χορήγησε» κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα δεν ορίζεται τυπικώς στη σύμβαση ως δανειστής;

2. Εμπίπτει το γραμμάτιο σε διαταγή, δηλαδή ένα αξιόγραφο το οποίο συνεπάγεται την υποχρέωση του εκδότη να καταβάλει ορισμένο χρηματικό ποσό στον λήπτη που ορίζεται σε αυτό ως δανειστής ή στο πρόσωπο που απέκτησε στη συνέχεια το εν λόγω αξιόγραφο κατά τρόπο προβλεπόμενο από τον νόμο, στην έννοια των «λοιπών αξιογράφων» κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ;

3. Αποτελεί η παρασχεθείσα από την προσφεύγουσα, έναντι αμοιβής βαρύνουσας τον εκδότη του γραμματίου και ανερχόμενης στο 1% της αξίας του, υπηρεσία της εκχώρησης του εν λόγω γραμματίου από τη λήπτρια σε εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) και της μεταβίβασης του εισπραχθέντος από την εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων ποσού στον εκδότη του γραμματίου, καθώς και της παροχής στην εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων της εγγυήσεως ότι ο εκδότης του γραμματίου θα εκπληρώσει, κατά τη λήξη του, την υποχρέωση που απορρέει από αυτό:

α) υπηρεσία απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ ή

β) υπηρεσία απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ;

Παρατιθέμενες διατάξεις του ενωσιακού δικαίου

Άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία β' και δ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 40, παράγραφος 1, του Zakon o porezu na dodanu vrijednost [νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας] (Narodne novine αριθ. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 και 115/16, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ)

Άρθρο 67, παράγραφος 2, της Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost [κανονιστικής αποφάσεως περί φόρου προστιθέμενης αξίας] (Narodne novine αριθ. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16 και 1/17)

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Με την απόφαση του καθού της 28ης Ιουλίου 2018 (στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση), απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας κατά της αποφάσεως του Ministarstvo financija - Porezna uprava, Ured za porezne obveznike, Zagreb (Υπουργείου Οικονομικών - φορολογικής διοίκησης, γραφείου φορολογουμένων) της 12ης Οκτωβρίου 2017 (στο εξής: αρχική απόφαση), η οποία είχε εκδοθεί κατόπιν φορολογικού ελέγχου, με αντικείμενο την καταβολή ΦΠΑ επί της αμοιβής της προσφεύγουσας για τη συμμετοχή της σε συμφωνίες εμπορικής συνεργασίας κατά την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2013 έως την 30ή Μαρτίου 2017. Με την αρχική απόφαση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε καταβάλει μικρότερο ποσό από τον οφειλόμενο ΦΠΑ κατά τα έτη 2013 - 2017 και καταλογίστηκαν σε βάρος της τόκοι λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του φόρου έως την 28η Αυγούστου 2017. Η προσφεύγουσα υποχρεώθηκε να καταβάλει τα ως άνω οφειλόμενα ποσά στον λογαριασμό που της υποδείχθηκε για τον σκοπό αυτό, καθώς και τόκους υπολογιζόμενους από την 29η Αυγούστου 2017 έως την ημέρα πληρωμής, και να καταχωρήσει αντιστοίχως τα ποσά αυτά στα λογιστικά βιβλία. Τάχθηκε δε στην προσφεύγουσα προθεσμία προς συμμόρφωσή της με την εν λόγω απόφαση.
- 2 Η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στον τομέα της μεταποίησης τσαγιού και καφέ και είναι υποκείμενη σε ΦΠΑ. Κατά τον φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα συνεργαζόταν με την εταιρία Konzum d.d. (στο εξής: Konzum) επί τη βάσει τριών ειδών συμβάσεων με τους εξής τίτλους: σύμβαση δανείου, σύμβαση εκχώρησης απαιτήσεων εξασφαλισμένων με γραμμάτια σε διαταγή και συμφωνία εμπορικής συνεργασίας. Πρόκειται για τυποποιημένες συμβάσεις οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν μόνον ως νομική βάση για την έκδοση των γραμματίων. Η πρωτοβάθμια διοικητική αρχή εκτίμησε ότι η προσφεύγουσα και η Konzum συνήψαν την 18η Μαρτίου 2013 συμφωνία, στην οποία αναφερόταν ότι η εταιρία Invictus ulaganja d.o.o., η προσφεύγουσα και η Konzum είχαν συνάψει την 14η Μαρτίου 2013 σύμβαση εκχώρησης απαιτήσεων εξασφαλισμένων με γραμμάτια σε διαταγή, η οποία ρύθμιζε την εκχώρηση των γραμματίων που εξέδιδε η Konzum και στη συνέχεια μεταβίβαζε στην εταιρία Franck d.d., τα οποία περιέρχονταν στην κυριότητα της Invictus ulaganja d.o.o., καθώς και την συμφωνία της 27ης Ιουνίου 2013 στην οποία αναφερόταν ότι η εταιρία Erste factoring d.o.o., η προσφεύγουσα και η Konzum συνήψαν την 27η Ιουνίου 2013 σύμβαση εκχώρησης απαιτήσεων εξασφαλισμένων με γραμμάτια σε διαταγή, η οποία ρύθμιζε την εκχώρηση των γραμματίων που εξέδιδε η Konzum και στη συνέχεια μεταβίβαζε στην εταιρία Franck d.d., τα οποία περιέρχονταν στην κυριότητα της εταιρίας Erste factoring d.o.o. Με τη σύμβαση δανείου συμφωνήθηκε ότι η Konzum, ως δανειστής, χορηγεί στην προσφεύγουσα (Franck

d.d.) πίστωση με τη μορφή γραμματίου σε διαταγή, το οποίο η προσφεύγουσα θα χρησιμοποιεί για τις τρέχουσες δραστηριότητές της. Βάσει της εν λόγω σύμβασης, η προσφεύγουσα αναλαμβάνει την υποχρέωση να καταβάλει στην Konzum, την ίδια ημέρα κατά την οποία η εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων θα αγοράσει το γραμμάτιο, το χρηματικό ποσό που θα λάβει από αυτή. Με τη σύμβαση εκχώρησης απαιτήσεων εξασφαλισμένων με γραμμάτιο σε διαταγή, η εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει στην προσφεύγουσα, ως πελάτη, το ποσό της ονομαστικής αξίας του γραμματίου (και συγκεκριμένα το 95-100% του ποσού αυτού, ανάλογα με τη συμφωνία), γεγονός το οποίο καταδεικνύει την εξ ολοκλήρου μετάθεση στην προσφεύγουσα της ευθύνης εξοφλήσεως του γραμματίου που έχει εκδοθεί για την κάλυψη απαιτήσεως της προσφεύγουσας έναντι της Konzum βάσει των εκάστοτε τιμολογίων. Η εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων οφείλει να εμφανίσει το γραμμάτιο, κατά τη λήξη του, στον κύριο οφειλέτη του προς πληρωμή. Ωστόσο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη σύμβαση, η προσφεύγουσα, η οποία εγγυάται την υποχρέωση του οφειλέτη να εξοφλήσει το γραμμάτιο, παύει να φέρει τον πιστωτικό κίνδυνο μόνον όταν η εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων ικανοποιηθεί όντως από τον οφειλέτη του γραμματίου. Βάσει της συμφωνίας εμπορικής συνεργασίας, η Konzum αναλαμβάνει την υποχρέωση να αποδώσει στην προσφεύγουσα όλα τα έξοδα που έχουν τιμολογηθεί σε βάρος της από την εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και να της καταβάλει εφάπαξ, ως αμοιβή για τη συμμετοχή της στη συμφωνία εμπορικής συνεργασίας, ποσό ανερχόμενο στο 1 % της συνολικής απαίτησης που απορρέει από το γραμμάτιο, δυνάμει της σύμβασης εκχώρησης απαιτήσεων εξασφαλισμένων με γραμμάτιο σε διαταγή.

- 3 Η πρωτοβάθμια διοικητική αρχή διαπίστωσε ότι, εν προκειμένω, πρόκειται για δύο συναλλαγές και ότι ειδικότερα, στο πλαίσιο της πρώτης, η προσφεύγουσα λαμβάνει δυνάμει της σύμβασης δανείου γραμμάτια σε διαταγή και, στο πλαίσιο της δεύτερης η οποία ακολουθεί αμέσως μετά την πρώτη, εκχωρεί τα ληφθέντα γραμμάτια ενώ την ίδια ημέρα καταβάλλει στον λογαριασμό της Konzum τα χρήματα που έχει λάβει κατ' αυτόν τον τρόπο. Η προσφεύγουσα αναλαμβάνει τον πιστωτικό κίνδυνο ως οφειλέτης στην περίπτωση που ο κύριος οφειλέτης του γραμματίου δεν καταβάλει (τα χρήματα) στον κομιστή του γραμματίου κατά τη λήξη του (περίπτωση factoring με δικαίωμα αναγωγής) και για τον λόγο αυτό λαμβάνει τη συμφωνηθείσα αμοιβή. Η ως άνω διοικητική αρχή διαπίστωσε περαιτέρω ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, κατά τον έλεγχο, τιμολόγια ή άλλα έγγραφα που να αποδεικνύουν τις πραγματοποιηθείσες παραδόσεις στις οποίες βασιζόταν η έκδοση των εν λόγω γραμματίων, ούτε επέδειξε τιμολόγια μνημονευόμενα στις συμβάσεις εκχώρησης απαιτήσεων εξασφαλισμένων με γραμμάτιο σε διαταγή, τις οποίες η προσφεύγουσα είχε συνάψει με τις εταιρίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων. Καθόσον η Konzum δεν μπορούσε η ίδια να εκχωρήσει τα δικά της γραμμάτια για να λάβει τα αναγκαία χρηματικά ποσά, συνήψε συμφωνία εμπορικής συνεργασίας με αντικείμενο την παροχή της υπηρεσίας εκχώρησης των γραμματίων της, των οποίων η έκδοση στηριζόταν στις δανειακές συμβάσεις. Η προσφεύγουσα δεν χρησιμοποίησε τα χρήματα για την άσκηση της τρέχουσας δραστηριότητάς της, όπως προβλεπόταν στις συμβάσεις

χορηγήσεως δανείου. Τα εν λόγω γραμμάτια δεν είχαν ως βάση την εκ μέρους της προσφεύγουσας παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και ως εκ τούτου δεν υφίσταται εν προκειμένω το κύριο χαρακτηριστικό ενός γραμματίου ως μέσου εκπληρώσεως χρηματικής υποχρεώσεως απορρέουσας από την παράδοση αγαθών.

- 4 Στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε τιμολόγια τα οποία είχε εκδώσει στην Konzum και τα οποία αφορούσαν αμοιβές που είχαν υπολογιστεί βάσει των απαιτήσεων που εξασφαλιζόνταν με γραμμάτια σε διαταγή, αλλά χωρίς ΦΠΑ. Σε καθένα από τα εν λόγω τιμολόγια αναγράφεται ότι έχουν εκδοθεί δυνάμει συμφωνίας εμπορικής συνεργασίας και ότι ο λήπτης του τιμολογίου επιβαρύνεται με την καταβολή εφάπαξ αμοιβής ανερχόμενης στο 1 % της συνολικής απαίτησης που απορρέει από το γραμμάτιο. Καθόσον η πρωτοβάθμια αρχή εκτίμησε ότι δεν υπήρχε δανειακή σχέση μεταξύ της προσφεύγουσας και της Konzum, αλλά ότι η προσφεύγουσα είχε απλώς λάβει από αυτήν γραμμάτια τα οποία εκχώρησε ακολούθως στην εταιρία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, συνήγαγε δε το συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα κακώς επικαλείται απαλλαγή της από τον ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, έκρινε ότι, σύμφωνα με τα άρθρα 4, 30 και 33 του νόμου περί ΦΠΑ, υφίσταται υποχρέωση της προσφεύγουσας για καταβολή ΦΠΑ επί της αμοιβής της για την εκχώρηση των γραμματίων.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 5 Η προσφεύγουσα προσάπτει, με την προσφυγή της, στο καθού ότι δεν εξέτασε χωριστά κάθε συναλλαγή μεταξύ της Konzum και της προσφεύγουσας, ενεργούσας ως εταιρίας πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, προκειμένου να καθορίσει εάν αυτές υπόκεινται σε φορολόγηση, πράγμα το οποίο δεν συνάδει με τη νομολογία του Δικαστηρίου στις υποθέσεις Card Protection Plan (C-394/96) και Volker Ludwig (C-453/05). Υπογραμμίζει ότι, εν προκειμένω, πρόκειται για μια σειρά υπηρεσιών και εννόμων σχέσεων μεταξύ της προσφεύγουσας και της Konzum, καθώς και μεταξύ της προσφεύγουσας και των εταιριών πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και ότι η υπηρεσία την οποία παρείχε η προσφεύγουσα στην Konzum έπρεπε να εξετασθεί μεμονωμένα. Προβάλλει δε ότι η προσφεύγουσα, δυνάμει της σύμβασης δανείου και της συμφωνίας εμπορικής συνεργασίας, δάνεισε στην Konzum χρηματικά ποσά και για την υπηρεσία αυτή έλαβε αμοιβή (η οποία μπορεί να θεωρηθεί ανάλογη των τόκων) και ότι ήταν, συνεπώς, κατ' ουσία συμβαλλόμενη στη σύμβαση δυνάμει της οποίας παρασχέθηκε η υπηρεσία. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει, επομένως, ότι η παρασχεθείσα υπηρεσία ήταν, στην ουσία, υπηρεσία παροχής πίστωσης απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 40, παράγραφος 1, στοιχείο β', του νόμου περί ΦΠΑ και τονίζει ότι η ίδια ήταν αυτή που έφερε τον οικονομικό κίνδυνο της εν λόγω συναλλαγής από τη στιγμή της πληρωμής έως την ολοσχερή εξόφληση του γραμματίου από την Konzum. Υποστηρίζει, παράλληλα, ότι η πρωτοβάθμια αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα δεν χορήγησε δάνειο ούτε διαμεσολάβησε για τη χορήγησή του, αλλά ότι ήταν αντιθέτως η

δανειολήπτρια για τον λόγο και μόνον ότι οριζόταν ως δανειολήπτρια στις δανειακές συμβάσεις (και, ως εκ τούτου, έλαβε υπόψη ως ουσιώδες στοιχείο για τον νομικό χαρακτηρισμό της έννομης σχέσης, τις ρητώς οριζόμενες στη σύμβαση ιδιότητες των συμβαλλομένων), παρά το γεγονός ότι διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν διέθετε τα χρηματικά ποσά για τις τρέχουσες δραστηριότητές της, αλλά τα κατέβαλλε αμέσως στην Konzum.

- 6 Η προσφεύγουσα προβάλλει ότι, ακόμη και αν θεωρούνταν δανειολήπτρια, η εν λόγω υπηρεσία θα απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 40, παράγραφος, 1, στοιχείο δ΄, του νόμου περί ΦΠΑ, διότι σχετίζεται με «λοιπά αξιόγραφα», σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη. Θεωρεί, ταυτόχρονα, ότι το καθού δεν έλαβε υπόψη τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και δ΄, της οδηγίας ΦΠΑ, και του άρθρου 40, παράγραφος, 1, στοιχεία β΄ και δ΄ του νόμου περί ΦΠΑ, και συγκεκριμένα την ερμηνεία της έννοιας του όρου «λοιπά αξιόγραφα», ως προς την οποία παραπέμπει στην απόφαση του Δικαστηρίου Granton Advertising (C-461/12). Η πρωτοβάθμια αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν επρόκειτο για λοιπά αξιόγραφα, διότι τα γραμμάτια δεν αποτελούν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στην αγορά κεφαλαίων. Στο πλαίσιο αυτό, η προσφεύγουσα τονίζει ότι στην αγγλική απόδοση του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας ΦΠΑ χρησιμοποιείται η φράση «negotiable instruments», η οποία στην κροατική γλώσσα αποδόθηκε ως «utrživi instrumenti» (εμπορεύσιμοι τίτλοι), ενώ στο άρθρο 40, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, του νόμου περί ΦΠΑ, με το οποίο μεταφέρθηκε στο κροατικό δίκαιο το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας ΦΠΑ, χρησιμοποιήθηκε ο όρος «drugji prenosivi instrumenti» (λοιπά αξιόγραφα). Για τον λόγο αυτό, η προσφεύγουσα επικαλείται την απόφαση του Δικαστηρίου Velvet & Steel Immobilien (C-455/05), με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι οι γλωσσικές διαφορές ως προς την έννοια ορισμένης έκφρασης δεν πρέπει να ερμηνεύονται βάσει του γράμματος της διατάξεως αυτής καθαυτής, αλλά σύμφωνα με τον σκοπό που επιδιώκει η οδηγία ΦΠΑ. Υποστηρίζει δε ότι η έκφραση «utrživi instrumenti» (εμπορεύσιμοι τίτλοι) δεν έχει κάποια ιδιαίτερη σημασία στο κροατικό δίκαιο και ότι πρέπει να εξεταστεί διεξοδικότερα η έννοια του όρου αυτού και η υφιστάμενη νομολογία του Δικαστηρίου. Υπογραμμίζει δε ότι οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης που πρέπει να ερμηνεύονται ομοίομορφα σε όλα τα κράτη μέλη και ότι η έννοια των «drugji prenosivi instrumenti» (λοιπών αξιογράφων) πρέπει να θεωρηθεί επίσης αυτοτελής έναντι των κανόνων που διέπουν την κεφαλαιαγορά. Επικαλείται την ερμηνεία του Δικαστηρίου, κατά την οποία καθένα από τα παραδείγματα που μνημονεύονται στη σχετική διάταξη της οδηγίας ΦΠΑ παρέχει το δικαίωμα πληρωμής ορισμένου χρηματικού ποσού. Φρονεί, συνεπώς, ότι ως λοιπά αξιόγραφα πρέπει να θεωρούνται μόνον τα δικαιώματα από τα οποία απορρέει συγκεκριμένη χρηματική αξίωση, χωρίς τα ίδια να αποτελούν χρέη ή επιταγή. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι το γραμμάτιο είναι τίτλος ο οποίος παρέχει στον κομιστή το δικαίωμα να αξιώσει την πληρωμή συγκεκριμένου χρηματικού ποσού και μπορεί να συγκριθεί με άλλους τίτλους του άρθρου 40, παράγραφος, 1, στοιχείο δ΄, του νόμου περί ΦΠΑ, επομένως θα πρέπει να θεωρείται ως ένα εκ των λοιπών αξιογράφων κατά την έννοια του άρθρου 135,

παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ («*drugi utrživni instrument*») ή του άρθρου 40, παράγραφος, 1, στοιχείο δ', του νόμου περί ΦΠΑ («*drugi prenosiv instrument*»), με αποτέλεσμα να απαλλάσσονται του ΦΠΑ οι συναλλαγές με γραμμάτια. Υποστηρίζει επίσης ότι το καθού δεν συμμορφώνεται με τη νομολογία του Δικαστηρίου και αρνείται να εφαρμόσει την οδηγία ΦΠΑ, διότι δεν ερμηνεύει το εθνικό δίκαιο σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και τους σκοπούς που αυτό επιδιώκει. Συναφώς, η προσφεύγουσα επικαλείται την ερμηνευτική επιρροή της οδηγίας ¹.

- 7 Η προσφεύγουσα επικαλείται το άρθρο 8, παράγραφος 5, του νόμου περί ΦΠΑ και το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, τα οποία αφορούν την περίπτωση προσώπου το οποίο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, κατά την οποία θεωρείται ότι στην πραγματικότητα ο διαμεσολαβητής έλαβε την υπηρεσία από το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου μεσολάβησε και στη συνέχεια παρέσχε την υπηρεσία στον τελικό αποδέκτη, και υποστηρίζει ότι δεν συντρέχει εν προκειμένω τέτοια περίπτωση. Επισημαίνει ότι η προσφεύγουσα δεν συμμετείχε στην παροχή υπηρεσιών ως συγκεκριμένη μεσολαβήτρια, αλλά ότι είναι συμβαλλόμενη η οποία έχει αυτοτελή και διακριτά δικαιώματα και υποχρεώσεις από εκείνα της Konzum ή της εταιρίας πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, οι οποίες μετέχουν στην ίδια έννομη σχέση. Η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να μεσολαβήσει για λογαριασμό των εταιριών πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, δεδομένου ότι οι τελευταίες είχαν άμεση συμμετοχή στη σχέση αυτή, για την οποία έλαβαν αμοιβή επί της οποίας καταβλήθηκε ο ΦΠΑ. Αφετέρου, αν η προσφεύγουσα διαπραγματευόταν για λογαριασμό της Konzum και δεδομένου ότι η Konzum δεν παρείχε υπηρεσίες υποκείμενες στον ΦΠΑ, η αμοιβή που εισέπραξε η προσφεύγουσα δεν θα ήταν υποκείμενη στον φόρο αυτόν. Το γεγονός ότι η προσφεύγουσα έλαβε χρηματικά ποσά από τις εταιρίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων ουδόλως επηρεάζει τον νομικό χαρακτηρισμό της έννομης σχέσης μεταξύ της προσφεύγουσας και της Konzum ή τη φορολόγηση της αμοιβής της προσφεύγουσας για την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας. Επομένως, δεν θα μπορούσε να υφίσταται συγκεκριμένη διαμεσολάβηση.
- 8 Το καθού υποστηρίζει ότι, εν προκειμένω, πρόκειται για υπηρεσία διαπραγμάτευσης στην αποπληρωμή του χρέους μεταξύ της εταιρίας πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και της Konzum και ότι η αμοιβή ύψους 1%, την οποία έλαβε η προσφεύγουσα για την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας, υπόκειται στον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 40, παράγραφος 1, στοιχείο β', του νόμου περί ΦΠΑ και του άρθρου 67, παράγραφος 2, της κανονιστικής απόφασης περί φόρου προστιθέμενης αξίας. Πρόκειται για υπηρεσία υποκείμενη στον φόρο, και όχι για σχέση παροχής πίστωσης ή για πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων, διότι, αν επρόκειτο για πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων, τα εκδοθέντα γραμμάτια θα έπρεπε να έχουν ως βάση την παράδοση αγαθών ή την παροχή

¹ Σημείωση μεταφραστική: η (έμμεση) ερμηνευτική επιρροή της οδηγίας έγκειται στο γεγονός ότι το εθνικό δίκαιο πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τον σκοπό που αυτή επιδιώκει.

υπηρεσιών, αλλά η προσφεύγουσα δεν ήταν σε θέση να επιδείξει κανένα τιμολόγιο ή άλλο συναφές έγγραφο που θα μπορούσε να αποτελέσει τον λόγο εκδόσεως των εν λόγω γραμματίων. Κατά την άποψή του, κάθε αξιόγραφο δεν συνιστά αυτομάτως διαπραγματεύσιμη κινητή αξία και, εν προκειμένω, τα συγκεκριμένα γραμμάτια δεν πληρούσαν τις αναγκαίες προϋποθέσεις για να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στην αγορά κεφαλαίων. Για τον λόγο αυτό θεωρεί ότι πρόκειται για κλασσική περίπτωση παροχής υπηρεσίας υποκειμένης σε φορολόγηση επειδή εκδόθηκε τιμολόγιο, και όχι για συμβατική σχέση όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα με την ερμηνεία της για να δικαιολογήσει την απαλλαγή της από τον ΦΠΑ. Επομένως, δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω η νομολογία του Δικαστηρίου την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα. Ωστόσο, η προσφεύγουσα θεωρεί κρίσιμο το γεγονός ότι η συμβατική σχέση εξακολουθεί να υφίσταται και μετά την καταβολή του χρηματικού ποσού στον λογαριασμό της Konzum και ότι στην πραγματικότητα πρόκειται για δάνειο. Διατείνεται δε ότι, στο πλαίσιο αυτό, η υποχρέωση της εταιρίας Konzum παύει να υφίσταται με την πληρωμή του γραμματίου, το οποίο εκδόθηκε στην πραγματικότητα ως εγγύηση για τον κομιστή του γραμματίου, ήτοι για τις εταιρίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, και ότι η Konzum εξόφλησε, μέσω της εκχώρησης, την οφειλή της προς τους πιστωτές της προσφεύγουσας και, ως εκ τούτου, εκπλήρωσε την υποχρέωσή της έναντι της προσφεύγουσας.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 9 Το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να υποβάλει προδικαστικά ερωτήματα λόγω ορισμένων διαφορών που υφίστανται στη διατύπωση μεταξύ του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχεία β' και δ', της οδηγίας ΦΠΑ και του άρθρου 40, παράγραφος 1, στοιχεία β' και δ', του νόμου περί ΦΠΑ, με το οποίο μεταφέρθηκε στο κροατικό δίκαιο η διάταξη του ενωσιακού δικαίου, ειδικά όσον αφορά τη φράση «*utrživni instrumenti*» (εμπορεύσιμοι τίτλοι) σε σχέση με τη φράση «*prenosivi instrumenti*» (λοιπά αξιόγραφα) που απαντάται στην ως άνω διάταξη της οδηγίας ΦΠΑ².
- 10 Το αιτούν δικαστήριο λαμβάνει υπόψη τη νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία το δικαίωμα απαλλαγής από τη φορολογία πρέπει να ερμηνεύεται στενά, αλλά είναι επίσης αναγκαίο να παρέχεται η δυνατότητα στους επαγγελματίες να λειτουργούν εντός της Ένωσης υπό τις ίδιες περίπου συνθήκες. Σκοπός της οδηγίας ΦΠΑ είναι η εφαρμογή των διατάξεων περί ΦΠΑ οι οποίες δεν νοθεύουν τον ανταγωνισμό στην αγορά και δεν εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των αγαθών και των υπηρεσιών. Η μέγιστη δυνατή σαφήνεια και ουδετερότητα του συστήματος ΦΠΑ επιτυγχάνεται όταν ο φόρος επιβάλλεται κατά τρόπο όσο το

² Σημείωση μεταφραστική: θα έπρεπε να γραφεί το αντίστροφο, δηλαδή ότι η οικεία διάταξη της οδηγίας στην κροατική γλώσσα περιέχει τη φράση «*utrživni instrumenti*» (εμπορεύσιμοι τίτλοι), ενώ στην αντίστοιχη εθνική διάταξη γίνεται λόγος για «*prenosivi instrumenti*» (λοιπά αξιόγραφα).

δυνατό γενικότερο, το δε πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής καθώς και της παροχής υπηρεσιών ενώ η θέσπιση ενός κοινού συστήματος είναι προς το συμφέρον της εσωτερικής αγοράς και όλων των κρατών μελών.

- 11 Το εθνικό δικαστήριο εκτιμά ότι η υπό κρίση περίπτωση δεν καλύπτεται ούτε από το άρθρο 40, παράγραφος 1, στοιχείο β', του νόμου περί ΦΠΑ, ούτε από το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά διατηρεί αμφιβολίες ως προς την ενδεχόμενη εφαρμογή, εν προκειμένω, του άρθρου 40, παράγραφος 1, στοιχείο δ', του νόμου περί ΦΠΑ ή του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε, για λόγους αναγόμενους στην ασφάλεια δικαίου, να υποβάλει στο Δικαστήριο και τα τρία ως άνω ερωτήματα, κατόπιν σχετικού αιτήματος της προσφεύγουσας.

ΕΠΙΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ