

Byla C-801/19

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2019 m. spalio 31 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Upravni sud u Zagrebu (Kroatija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2019 m. spalio 15 d.

Ieškovė:

FRANCK d.d. (Zagrebas)

Atsakovė:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Zagrebas)

Pagrindinės bylos dalykas

2018 m. liepos 28 d. *Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak* (Kroatijos Respublikos finansų ministerijos nepriklausomas administracinių bylų skyrius) sprendimo, priimto atlikus mokestinį patikrinimą dėl pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) už 2013–2017 metus, panaikinimas.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymas išaiškinti Sąjungos teisę pagal SESV 267 straipsnį ir ESS 19 straipsnio 3 dalies b punktą.

Prejudicinis klausimas

1. Ar ieškovės, kuri nėra finansų įstaiga, grynujų pinigų teikimo paslauga, taikant vienkartinį 1 % nuo atitinkamos sumos mokestį, gali būti laikoma

„paskolos suteikimu ir derybomis dėl paskolos ir suteiktos paskolos priežiūra, kurią atlieka paskolą suteikęs asmuo“, kaip nurodyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punkte, nepaisant to, kad ieškovė sutartyje nėra formaliai įvardyta kaip paskolos davėja?

2. Ar vekselis, t. y. vertybinis popierius, kuriame nurodytas emitento įsipareigojimas sumokėti tam tikrą pinigų sumą asmeniui, kuris nurodytas kaip to vertybinio popieriaus kreditorius, arba asmeniui, kuris vėliau įsigyja šį vertybinį popierių įstatymuose nustatyta tvarka, laikytinas „kitu apyvartiniu dokumentu“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą?

3. Ar ieškovės paslauga, kurią sudaro tai, kad ieškovė už 1 % nuo vekselio sumos dydžio mokesį, gautą iš vekselio davėjo, perleidžia gautą vekselį faktoringo įmonei, o iš faktoringo įmonės gautą sumą perveda vekselio davėjui ir faktoringo įmonei laiduoja, kad vekselio davėjas įvykdys iš vekselio kylantį įsipareigojimą, kai jis taps mokėtinas, laikytina:

a) PVM neapmokestinama paslauga, nurodyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punkte;

b) PVM neapmokestinama paslauga, nurodyta PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkte?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktai

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas; toliau – PVM įstatymas) (*Narodne novine*, Nr. 73/13, Nr. 99/13, Nr. 148/13, Nr. 153/13, Nr. 143/14 ir Nr. 115/16) 40 straipsnio 1 dalis

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost (Reglamentas dėl pridėtinės vertės mokesčio) (*Narodne novine*, Nr. 79/13, Nr. 85/13, Nr. 160/13, Nr. 35/14, Nr. 157/14, Nr. 130/15, Nr. 115/16 ir Nr. 1/17) 67 straipsnio 2 dalis

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 2018 m. liepos 28 d. atsakovės sprendimu (toliau – skundžiamas sprendimas) atmestas ieškovės skundas dėl 2017 m. spalio 12 d. *Ministarstvo financija - Porezna uprava, Ured za porezne obveznike* (Finansų ministerijos Mokesčių administracijos Mokesčių mokėtojų tarnyba, Zagrebas) sprendimo (toliau – pirmosios instancijos sprendimas), priimto atlikus mokesčių patikrinimą dėl PVM nuo mokesčio už ieškovės dalyvavimą prekybos bendradarbiavimo susitarimuose

nuo 2013 m. sausio 1 d. iki 2017 m. kovo 30 d. Pirmosios instancijos institucijos sprendimu buvo nustatyta, kad ieškovė 2013–2017 metais sumokėjo per mažą PVM sumą, ir apskaičiuotos palūkanos už nesumokėtą mokestį iki 2017 m. rugpjūčio 28 d. Ieškovė buvo įpareigota sumokėti šias sumas į tam skirtą sąskaitą, apskaičiuoti ir sumokėti papildomas palūkanas nuo 2017 m. rugpjūčio 29 d. iki mokėjimo dienos ir atitinkamai įtraukti šiuos mokėjimus į apskaitą. Ieškovei buvo nustatytas šio sprendimo įvykdymo terminas.

- 2 Ieškovė vykdo veiklą arbatos ir kavos perdirbimo srityje ir yra PVM mokėtoja. Per mokestinį patikrinimą nustatyta, kad ieškovė vykdė verslą su įmone *Konzum d.d.* (toliau – *Konzum*) pagal trijų rūšių sutartis, kurios buvo pavadintos taip: paskolos sutartis, gautinų sumų, užtikrintų vekseliu, perleidimo sutartis ir komercinio bendradarbiavimo susitarimas. Tai yra tipinės sutartys, kurios buvo sudarytos tik kaip formalus vekselių išdavimo teisinis pagrindas. Pirmosios instancijos institucija nustatė, jog 2013 m. kovo 18 d. ieškovė ir *Konzum* sudarė susitarimą, kuriame nurodyta, kad 2013 m. kovo 14 d. įmonė *Invictus ulaganja d.o.o.*, ieškovė ir *Konzum* sudarė gautinų sumų, užtikrintų vekseliu, perleidimo sutartį, kuria buvo įtvirtintas *Konzum* išduotų vekselių, kuriuos vėliau *Konzum* perleido įmonei *Franck d.d.* ir kuriuos pirkė įmonė *Invictus ulaganja d.o.o.*, perleidimas, ir 2013 m. birželio 27 d. susitarimą, kuriame nurodyta, kad 2013 m. birželio 27 d. įmonė *Erste factoring d.o.o.*, ieškovė ir *Konzum* sudarė gautinų sumų, užtikrintų vekseliu, perleidimo sutartį, kuria buvo įtvirtintas *Konzum* išduotų vekselių, kuriuos vėliau *Konzum* perleido įmonei *Franck d.d.* ir kuriuos pirkė įmonė *Erste factoring d.o.o.*, perleidimas. Paskolos sutartyje nurodyta, kad *Konzum*, kaip paskolos davėjas, suteikia ieškovei (*Franck d.d.*) vekseliu įformintą paskolą, kurią ieškovė naudos einamajai veiklai. Ieškovė pagal šią sutartį įsipareigoja tą pačią dieną, kai faktoringo įmonė iš jos nusipirks vekselį, pervesti gautus pinigus įmonei *Konzum*. Pagal gautinų sumų, užtikrintų vekseliu, perleidimo sutartį faktoringo įmonė įsipareigojo sumokėti ieškovei, kaip klientui, vekselio sumą (tiksliau, 95–100 % šios sumos, priklausomai nuo sutarties), be to, buvo nurodyta, kad visa atsakomybė už vekselio, išduoto remiantis ieškovės turima reikalavimo teise įmonės *Konzum* atžvilgiu, kuri savo ruožtu grindžiama sąskaitų faktūrų specifikacija, padengimą atitenka ieškovei. Vekseliui tapus mokėtinam, faktoringo įmonė turėjo pateikti vekselį apmokėti pagrindiniam vekselio skolininkui. Taip pat buvo nustatyta, kad ieškovės, kuri laiduoja už vekselio skolininko prievolės, rizika išnyksta tik tada, kai jis įvykdo savo prievolę faktoringo įmonei. Susitarime dėl komercinio bendradarbiavimo buvo nustatyta, kad *Konzum* įsipareigoja atlyginti ieškovei visas išlaidas, kurias faktoringo įmonė įtrauks į jai skirtas sąskaitas faktūras, ir sumokėti vienkartinį 1 % mokestį nuo viso reikalavimo sumos, nurodytos vekselyje, pagal gautinų sumų, užtikrintų vekseliu, perleidimo sutartį, kaip mokestį už dalyvavimą susitarime dėl komercinio bendradarbiavimo.
- 3 Pirmosios instancijos institucija nusprendė, kad sandoriai yra du: pirmajame sandoryje ieškovė priima vekselius pagal paskolos sutartį, o antrajame sandoryje, kuris vyksta iškart po pirmojo, ieškovė perleidžia gautus vekselius ir tą pačią dieną už tai gautus pinigus perveda į *Konzum* sąskaitą. Ieškovė kartu su

perleidžiamais vekseliais prisiima pinigų gražinimo riziką kaip grįžtamasis skolininkas tuo atveju, jei vekselyje nurodytas pagrindinis skolininkas nesumokėtų [pinigų] vekselio turėtojui, kai vekselis tampa mokėtinas, ir už tai gauna sutartą mokestį. Pirmosios instancijos institucija nurodė, kad per patikrinimą ieškovė nepateikė išrašytų sąskaitų faktūrų ir kitų dokumentų, kurie patvirtintų atliktus pristatymus, kurie sudarytų pagrindą priimti nagrinėjamus vekselius, be to, nenurodė sąskaitų faktūrų, išvardytų gautinų sumų, užtikrintų vekseliu, perleidimo sutartyse, kurias sudarė su faktoringo įmonėmis. Kadangi *Konzum* negalėjo pati perleisti savo vekselių, kad gautų reikiamus pinigus, ji sudarė susitarimą dėl komercinio bendradarbiavimo, kuriame buvo susitarta dėl jos vekselių perleidimo paslaugos, o pagrindą priimti vekselius sudarė paskolos sutartys. Ieškovė nenaudojo piniginių lėšų savo einamajai veiklai, kaip buvo numatyta paskolos sutartyse. Nagrinėjami vekseliai nesudarė ieškovės vykdomo prekių tiekimo ar paslaugų teikimo pagrindo, taigi nebuvo pagrindinio vekselio požymio, būtent – atsiskaitymo už finansinius įsipareigojimus, atsirandančius dėl prekių pristatymo, būdo.

- 4 Per mokestinį patikrinimą ieškovė pateikė *Konzum* išrašytas sąskaitas faktūras, į kurias buvo įtraukti mokesčiai pagal vekseliu užtikrintus skolinius reikalavimus, tačiau be PVM. Kiekvienoje iš šių sąskaitų faktūrų nurodoma, kad ji išrašoma remiantis komercinio bendradarbiavimo susitarimu ir kad jos gavėjas privalo sumokėti vienkartinį 1 % nuo visos vekselio skolinio reikalavimo sumos dydžio mokestį. Pirmosios instancijos institucija, atsižvelgdama į tai, kad tarp ieškovės ir *Konzum* nebuvo jokių kredito santykių, ieškovė tik gaudavo iš *Konzum* vekselius ir perleisdavo juos faktoringo įmonėms, nustatė, jog ieškovė nepagrįstai pasinaudojo neapmokestinimu PVM, taigi, vadovaudamasi PVM įstatymo 4, 30 ir 33 straipsniais, nusprendė, kad ieškovė turi sumokėti PVM už mokesčius, gautus už vekselių perleidimą.

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 5 Ieškinyje ieškovė tvirtina, kad atsakovė, siekdama nustatyti nagrinėjamų sandorių apmokestinamumą, nenagrinėjo atskirai kiekvieno sandorio tarp *Konzum* ir ieškovės, veikiančios kaip faktoringo įmonė, o tai prieštarauja Teisingumo Teismo jurisprudencijai sprendimuose *Card Protection Plan (C-394/96)* ir *Volker Ludwig (C-453/05)*. Ieškovė pabrėžia, kad ši byla apėmė daugybę teisinių santykių ir paslaugų tarp jos ir *Konzum*, taip pat tarp jos ir faktoringo įmonių ir kad paslaugos, kurias ji teikė *Konzum*, turėjo būti nagrinėjamos atskirai. Ieškovė teigia, kad ji pagal paskolos sutartį ir komercinio bendradarbiavimo susitarimą skolino *Konzum* pinigines lėšas ir už šią paslaugą taikė mokestį (kuris gali būti traktuojamas kaip palūkanos), taigi faktiškai buvo paslaugą teikianti sutarties šalis. Taigi ieškovė tvirtina, kad jos teikiama paslauga iš tikrųjų buvo paskolos teikimo paslauga, kuri pagal PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies b punktą PVM neapmokestinama, ir pabrėžia, kad ji buvo šalis, kuri prisiėmė ekonominę tokio sandorio riziką nuo pinigų išmokėjimo momento iki tol, kol *Konzum* visiškai apmokės vekselį. Be to, ieškovė pažymi, jog pirmosios instancijos institucija

padarė išvadą, kad teikiant kreditus ieškovė buvo ne paskolos davėjas ar tarpininkas, o paskolos gavėjas, vien dėl to, kad paskolos sutartyse ji buvo nurodyta kaip paskolos gavėjas (nes vertindama santykių pobūdį institucija atsižvelgė į formalias sutarties šalių apibrėžtis kaip į svarbią aplinkybę), nors buvo nustatyta, jog ieškovė nenaudojo lėšų einamajai veiklai, o iškart pervesdavo jas *Konzum*.

- 6 Be to, ieškovė tvirtina, kad net jei ji būtų paskolos gavėjas, paslauga nebūtų apmokestinama PVM pagal PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies d punktą, nes pagal šią nuostatą toks sandoris yra susijęs su „kitais apyvartiniais dokumentais“. Jos manymu, atsakovė neatsižvelgė į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, susijusią su PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktų, taip pat PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies b ir d punktų aiškinimu, ypač sąvokos „kiti apyvartiniai dokumentai“ aiškinimu, be to, ji nurodo Teisingumo Teismo sprendimą *Granton Advertising* (C-461/12). Pirmosios instancijos institucija padarė išvadą, kad kalbama ne apie kitus apyvartinius dokumentus, nes vekseliais kapitalo rinkoje neprekiuojama. Šiuo klausimu ieškovė pabrėžia, kad PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punkto versijoje anglų kalba vartojamas terminas „negotiable instruments“, kuris šios direktyvos versijoje kroatų kalba buvo išverstas kaip „utrživi instrumenti“ (prekybos priemonės), o PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies d punkte, kuriuo į Kroatijos teisę perkeltas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktas, vartojamas terminas „drugi prenosivi instrumenti“ (kiti apyvartiniai dokumentai). Todėl ieškovė remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *Velvet & Steel Immobilien* (C-455/05), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad kai kalbinės versijos skiriasi, negalima nagrinėjamo žodžių junginio turinio vertinti remiantis tik pažodiniu aiškinimu, jis turi būti aiškinamas atsižvelgiant į PVM direktyvos tikslą. Ieškovės teigimu, žodžių junginys „utrživi instrumenti“ (prekybos priemonės) nėra ypač svarbus Kroatijos teisėje ir reikėtų nuodugniau išanalizuoti nurodytos sąvokos kontekstą ir esamą Teisingumo Teismo jurisprudenciją. Ieškovė pabrėžia, kad neapmokestinimas PVM yra savarankiška Sąjungos teisės sąvoka, kuri visose valstybėse narėse turėtų būti aiškinama vienodai, ir kad sąvoka „drugi prenosivi instrumenti“ (kiti apyvartiniai dokumentai) taip pat turėtų būti nepriklausoma nuo kapitalo rinkos reguliavimo taisyklių. Ji nurodo Teisingumo Teismo aiškinimą, pagal kurį kiekvienas iš šioje PVM direktyvos nuostatoje išvardytų pavyzdžių suteikia teisę gauti tam tikrą pinigų sumą. Ieškovės teigimu, todėl buvo nuspręsta, jog kitais apyvartiniais dokumentais turėtų būti laikomos tik tos teisės, kurios, nebūdamos skola ar čekis, suteikia teisę į konkretų piniginių reikalavimą. Ieškovės manymu, vekselis – dokumentas, kuris suteikia teisę jo turėtojui gauti tam tikrą pinigų sumą, yra panašus į kitus PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies d punkte nurodytus dokumentus, todėl turėtų būti laikomas kitu apyvartiniu dokumentu, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktą („drugi utrživi instrument“) arba kaip nurodyta PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies d punkte („drugi prenosiv instrument“), taigi vekselio sandoriai PVM neapmokestinami. Ieškovė teigia, kad atsakovė nesilaiko Teisingumo Teismo jurisprudencijos ir atsisako taikyti PVM direktyvą, nes neaiškina nacionalinės teisės pagal

atitinkamas Sąjungos teisės nuostatas ir jų tikslą. Be to, ieškovė nurodo direktyvos aiškinamąjį poveikį¹.

- 7 Ieškovė remiasi PVM įstatymo 8 straipsnio 5 dalimi ir PVM direktyvos 28 straipsniu, susijusiais su situacija, kai tarpininkas veikia savo vardu, bet trečiojo asmens naudai, taip sukuriama fikcija, kad faktiškai tarpininkas paslaugą gauna iš asmens, kuriam jis tarpininkavo, o vėliau teikia ją galutiniam vartotojui, ir nurodo, kad šiuo atveju taip nėra. Ji teigia, kad nedalyvavo teikiant paslaugas kaip slaptasis tarpininkas, o yra sutarties šalis, turinti atskiras teises ir pareigas, kurios skiriasi nuo *Konzum* ar faktoringo įmonės, kurios yra tų pačių santykių dalyvės, teisių ir pareigų. Ieškovė negalėjo tarpininkauti faktoringo įmonių naudai, nes jos tiesiogiai dalyvavo šiuose santykiuose ir už tai gavo mokesčių, nuo kurio buvo mokamas PVM. Kita vertus, jei ieškovė būtų tarpininkavusi *Konzum* naudai, atsižvelgiant į tai, kad *Konzum* neteikė PVM apmokestinamų paslaugų, mokesčių, kurių gavo ieškovė, nebūtų buvęs apmokestintas PVM. Tai, kad ieškovė gavo lėšų iš faktoringo įmonių, neturi įtakos nei ieškovės ir *Konzum* santykių teisiniam pobūdžiui, nei mokesčio, kurių ieškovė gavo už šią paslaugą, apmokestinimui. Todėl tai nėra slaptas tarpininkavimas.
- 8 Atsakovė teigia, kad šiuo atveju kalbama apie tarpininkavimo paslaugą, susijusią su skolos tarp faktoringo įmonės ir *Konzum* gražinimu, o 1 % mokesčių, kurių ieškovė gavo už šią paslaugą, yra apmokestinamas PVM pagal PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies b punktą ir PVM reglamento 67 straipsnio 2 dalį. Tai yra apmokestinama paslauga, o ne kredito santykiai ar faktoringas, nes, jei tai būtų faktoringas, išduoti vekseliai turėtų būti pagrįsti prekių tiekimu ar paslaugų teikimu, o ieškovė negalėjo pateikti nė vienos sąskaitos faktūros ar specifikacijos, kuri sudarytų nurodytų vekselių pagrindą. Atsakovės teigimu, kiekvienas vertybinis popierius nėra automatiškai apyvartinis vertybinis dokumentas ir šiuo atveju nagrinėjami vekseliai neatitiko sąlygų, būtinų norint jais prekiauti kapitalo rinkoje. Todėl atsakovė mano, kad tai yra įprastas apmokestinamas paslaugų teikimas, nes už jį buvo išrašyta sąskaita faktūra, o ne sutartiniai santykiai, kaip nurodo ieškovė, siekdama pateisinti neapmokestinimą PVM. Taigi Teisingumo Teismo jurisprudencija, kuria remiasi ieškovė, netaikytina. Vis dėlto ieškovė mano, jog svarbu, kad sutartiniai santykiai vis dar tęsiasi pervedus pinigų sumą į *Konzum* sąskaitą ir kad tai iš tikrųjų yra paskola. Ji tvirtina, kad pagal šį susitarimą *Konzum* prievolė pasibaigia apmokėjus vekselių, kuris faktiškai buvo išduotas kaip garantija dabartinio vekselio turėtojui, tai yra faktoringo įmonėms, ir svarbu tai, kad *Konzum* pervesdamas pinigus gražino savo skolą ieškovei ieškovės kreditoriams ir taip įvykdė savo prievolę ieškovei.

¹ Vertėjo pastaba: aiškinamasis (netiesioginis) direktyvos poveikis reiškia, jog nacionalinė teisė turėtų būti aiškinama taip, kad atitiktų direktyvos tikslą.

Trumpi prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvai

- 9 Teismas nusprendė kreiptis su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl to, kad išvelgia tam tikrų skirtumų tarp PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b ir d punktų ir PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies b ir d punktų, kuriais minėta Sąjungos teisės nuostata perkeliama į Kroatijos teisę, teksto, ypač kalbant apie nacionalinės teisės nuostatoje esančią sąvoką „utrživi instrumenti“ (prekybos priemonės) ir PVM direktyvoje esančią sąvoką „prenosivi instrumenti“ (apyvartiniai dokumentai)².
- 10 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas atsižvelgia į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią teisė į neapmokestinimą turi būti aiškinama siaurai, tačiau taip pat turi leisti Sąjungos verslininkams veikti maždaug vienodomis sąlygomis. PVM direktyva siekiama taikyti su PVM susijusias nuostatas, kurios neiškreipia konkurencijos rinkoje ir nesudaro kliūčių laisvam prekių ir paslaugų judėjimui. Manoma, kad PVM sistema pasiekia aukščiausią aiškumo ir neutralumo lygį, kai mokestis įvedamas kuo bendresniu būdu, o jo taikymo sritis apima visus gamybos ir paskirstymo, taip pat paslaugų teikimo etapus, o bendros sistemos sukūrimas yra svarbus vidaus rinkos ir visų valstybių narių interesams.
- 11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad nagrinėjamai situacijai netaikomas nei PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies b punktas, nei PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies b punktas, tačiau turi abejonių, ar jai gali būti taikomas PVM įstatymo 40 straipsnio 1 dalies d punktas arba PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies d punktas. Teismas, laikydamasis procesinio atsargumo principo, remdamasis ieškovės prašymu nusprendė pateikti Teisingumo Teismui visus tris klausimus.

² Vertėjo pastaba: turėtų būti atvirksčiai – direktyvos versijoje kroatų kalba vartojama sąvoka „utrživi instrumenti“ (prekybos priemonės), o nacionalinėje nuostatoje – „prenosivi instrumenti“ (apyvartiniai dokumentai).