

Cauza C-801/19**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii:**

31 octombrie 2019

Instanța de trimitere:

Upravni sud u Zagrebu (Croația)

Data deciziei de trimitere:

15 octombrie 2019

Reclamantă:

FRANCK d.d., Zagreb

Pârât:

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

Obiectul acțiunii principale

Constatarea nulității deciziei Ministerstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak [Ministerul Finanțelor al Republicii Croația, referat independent în vederea procedurii administrative de apel] din 28 iulie 2018, adoptată cu ocazia unui control fiscal privind taxa pe valoarea adăugată (denumită în continuare TVA) pentru anii 2013-2017.

Obiectul și temeiul juridic al procedurii preliminare

Cerere de interpretare a dreptului Uniunii în temeiul articolul 267 TFUE și al articolul 19 alineatul (3) litera (b) TUE.

Întrebările preliminare

1. Serviciul de punere la dispoziție a unor sume de bani de către reclamantă, care nu este o instituție financiară, cu perceperea unei plăți unice în valoare de

1 % din suma în cauză, poate fi considerat „acordarea și negocierea de credite și gestionarea creditelor de către persoana care le acordă” în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, în pofida faptului că reclamanta nu este menționată în mod formal în contract în calitate de împrumutător?

2. Un bilet la ordin, respectiv un titlu de valoare care implică o obligație a emitentului de a plăti o anumită sumă de bani persoanei care este desemnată drept creditor în acest titlu de valoare sau persoanei care a dobândit ulterior acest titlu de valoare într-un mod prevăzut de lege, este considerat „alt instrument negociabil”, în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA?

3. Serviciul prestat de reclamantă constând în faptul că reclamanta, în schimbul unei plăți de 1 % din valoarea biletului la ordin, primită de la emitentul acestuia, transmite biletul la ordin primit către societatea de factoring, iar suma primită de la societatea de factoring o transmite emitentului biletului la ordin și garantează societății de factoring că emitentul biletului la ordin își execută obligația care rezultă din biletul la ordin atunci când aceasta devine exigibilă, reprezintă:

a) un serviciu scutit de TVA în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA

b) un serviciu scutit de TVA în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA?

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

Articolul 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare: „Directiva TVA”)

Dispozițiile dreptului național invocate

Articolul 40 alineatul (1) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon o porezu na dodanu vrijednost, „Narodne novine” nr. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 și 115/16, denumită în continuare: „Legea privind TVA”)

Articolul 67 alineatul (2) din Regulamentul privind taxa pe valoarea adăugată [Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost] („Narodne novine” nr. 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 157/14, 130/15, 115/16 și 1/17)

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Prin decizia pârâtului din 28 iulie 2018 (denumită în continuare „decizia atacată”) s-a respins calea de atac formulată de reclamantă împotriva deciziei Ministarstvo financija - Porezna uprava, Ured za porezne obveznike, Zagreb [Ministerul Finanțelor - Administrația financiară, Biroul pentru persoane impozabile] din 12

octombrie 2017 (denumită în continuare: „decizia inițială”), adoptată în urma unui control fiscal care avea ca obiect TVA-ul aferent participării reclamantei la acorduri de cooperare comercială în perioada 1 ianuarie 2013-30 martie 2017. În decizia inițială se constată că reclamanta a achitat cota redusă de TVA în perioada 2013-2017 și se calculează dobânzile aferente TVA-ului neachitat în termen până la 28 august 2017. Reclamantei i-a revenit obligația, pentru a plăti sumele menționate în decizia emisă în acest scop, să calculeze și să plătească dobânzi suplimentare de la 29 august 2017 până la data plății și să efectueze înregistrările corespunzătoare în registrele contabile. Un termen a fost acordat reclamantei pentru a pune în aplicare această decizie.

- 2 Reclamanta își desfășoară activitatea în domeniul prelucrării ceaiului și cafelei și este supusă la plata TVA-ului. Cu ocazia unui control fiscal, s-a constatat că reclamanta a intrat în raporturi juridice cu societatea Konzum d.d. (denumită în continuare „Konzum”), pe baza a trei tipuri de contracte, care erau denumite contract de împrumut, contract de cesiune de creanță garantată cu bilet la ordin și acord de cooperare comercială. Acestea sunt contracte-tip, care sunt folosite exclusiv drept temei juridic formal al eliberării biletelor la ordin. Emitentul deciziei inițiale a constatat că reclamanta și Konzum au încheiat un acord la 18 martie 2013, în care se constată că societatea Invictus ulaganja d.o.o., reclamanta și Konzum au încheiat, la 14 martie 2013, un contract de cesiune de creanță garantată printr-un bilet la ordin, care prevedea cesiunea biletelor la ordin emise de Konzum, care ulterior transmitea biletul la ordin societății Franck d.d., acesta fiind apoi cumpărat de societatea Invictus ulaganja d.o.o., precum și acordul din 27 iunie 2013 prin care se constată că societatea Erste factoring d.o.o., reclamanta și Konzum au încheiat la 27 iunie 2013 un contract de cesiune de creanță garantată printr-un bilet la ordin, care prevedea cesiunea biletelor la ordin emise de Konzum, care ulterior transmitea biletul la ordin societății Franck d.d., acesta fiind apoi cumpărat de societatea Erste Factoring d.o.o. În contractul de împrumut se stabilea că Konzum, în calitate de creditor, acordă reclamantei (Franck d.d.) un împrumut sub forma unui bilet la ordin pe care reclamantul îl utiliza în scopul exercitării activității sale curente. Reclamanta, în temeiul acestui contract, se angajează ca, în aceeași zi în care societatea de factoring răscumpără de la ea biletul la ordin, trimite banii primiți către Konzum. În temeiul contractului de cesiune de creanță garantată printr-un bilet la ordin, societatea de factoring se angaja să plătească reclamantei, în calitate sa de client, suma precizată pe biletul la ordin (sau mai degrabă 95-100 % din această sumă, în funcție de contract), precizându-se că întreaga răspundere privind acoperirea biletului la ordin stabilit pe baza creanței reclamantei față de Konzum, calculată la rândul său după specificațiile facturilor, revine reclamantei. Societatea de factoring, atunci când biletul la ordin devine scadent, trebuia să îl prezinte debitorului principal al acestuia spre plată. S-a constatat de asemenea că, în privința reclamantei care garantează obligația debitorului biletului la ordin, riscul încetează abia în momentul când societatea de factoring primește suma respectivă de la acesta. Într-un acord de cooperare comercială, s-a constatat că Konzum se angajează să ramburseze reclamantei toate cheltuielile pentru care societatea de factoring emite facturi și să efectueze plata unică în valoare de 1 % din creanța totală menționată

pe biletul la ordin, în temeiul unui contract de cesiune de creanță garantată prin bilet la ordin, în calitate de plată pentru participarea la un acord de cooperare comercială.

- 3 Emitentul deciziei inițiale a considerat că este vorba despre două operațiuni, respectiv că, în cadrul unei prime operațiuni, reclamanta, în temeiul contractului de împrumut, emite un bilet la ordin, iar în cadrul unei a doua operațiuni, care urmează direct după prima, efectuează cesiunile biletelor la ordin primite și, în aceeași zi, virează către Konzum sumele astfel primite pe seama acestuia. În ceea ce privește biletele la ordin cedate, reclamanta preia riscul privind rambursarea sumelor precum un debitor al rambursării, pentru cazul în care debitorul principal stabilit pe biletul la ordin nu ar plăti [suma] posesorului biletului la ordin, atunci când acesta devine exigibil, iar în schimb primește plata convenită prin contract. Emitentul deciziei inițiale a constatat că reclamanta nu a prezentat, cu ocazia inspecției, facturile emise și alte documente care constituiau documentația privind livrările efectuate, care ar fi temeiul acceptării biletelor la ordin în cauză și nu a arătat facturile care figurează în contractele de cesiune garantată cu bilete la ordin pe care le-a încheiat reclamanta cu societăți de factoring. Întrucât Konzum nu putea să efectueze el însuși cesiunea propriilor bilete la ordin pentru a obține sumele necesare, acesta a încheiat un acord de cooperare comercială prin care negocia serviciul de cesiune a biletelor la ordin proprii și potrivit căruia temeiul acceptării biletelor la ordin în cauză era un contract de împrumut. Reclamanta nu ar fi utilizat sume de bani pentru desfășurarea activității sale curente, astfel cum se prevede în contractele de împrumut. Biletele la ordin în cauză nu se întemeiau pe livrarea de bunuri sau pe prestarea de servicii de către reclamantă, astfel încât ar lipsi o caracteristică esențială a unui bilet la ordin ca mod de stingere a unei obligații pecuniare care rezultă din livrarea de bunuri.
- 4 Cu ocazia unui control fiscal, reclamanta a prezentat facturi destinate Konzum, în care figurează plăți pe baza creanțelor garantate cu bilet la ordin, dar fără TVA. Pe fiecare dintre aceste facturi se precizează că este stabilită pe baza unui acord de cooperare comercială și că destinatarul se angajează să plătească factura prin intermediul unei plăți unice în valoare de 1 % din totalul biletului la ordin. Întrucât emitentul deciziei inițiale a constatat că nu exista nicio relație de credit între reclamantă și Konzumu, ci că reclamanta doar primea un bilet la ordin de la acesta, pe care îl cesiona societății de factoring, aceasta a stabilit că reclamanta a beneficiat în mod nejustificat de o scutire de TVA și, în consecință, a declarat, în temeiul articolelor 4, 30 și 33 din Legea privind TVA-ul, că reclamanta este obligată la plata TVA-ului aferent cesiunilor biletelor la ordin.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 5 În cererea introductivă, reclamanta susține că partea adversă, în scopul stabilirii impozitării operațiunilor în cauză, nu a examinat separat fiecare tranzacție între Konzum și reclamantă, acționând în calitate de societate de factoring, ceea ce nu este conform practicii decizionale a Curții în cauzele Card Protection Plan

(C-394/96) și Volker Ludwig (C-453/05). Aceasta subliniază că, în speță, era vorba despre o serie de raporturi juridice și de servicii între reclamantă și Konzum, precum și între reclamantă și societăți de factoring și că serviciul pe care reclamanta îl furniza Konzum trebuia să fie luat în considerare în mod separat. Aceasta arată că, pe baza unui contract de împrumut și a unui acord de cooperare comercială, reclamanta a împrumutat Konzum cu sume de bani și pentru acest serviciu a primit o plată (care poate fi considerată dobândă), în consecință, în esență aceasta era parte la contractul de furnizare a serviciului. Prin urmare, reclamanta susține că serviciul pe care l-a furnizat era, în esență, un serviciu de împrumut, care este scutit de TVA în temeiul articolului 40 alineatul (1) litera b) din Legea privind TVA-ul, subliniind totodată că ea era partea care suporta riscul economic al unei astfel de operațiuni, de la momentul plății sale până în momentul în care Konzum rambursat integral biletul la ordin. Or, aceasta susține că emitentul deciziei inițiale a ajuns la concluzia că reclamanta nu este împrumutător sau intermediar în acordarea de credite, ci împrumutat, exclusiv deoarece, în contractele de împrumut, a fost desemnată drept împrumutat (prin urmare, că drept împrejurare esențială pentru aprecierea naturii raportului juridic a ținut seama de desemnarea formală a părților la contract), deși a stabilit că reclamanta nu utiliza sumele de bani pentru desfășurarea activității curente, ci le transfera imediat către Konzum.

- 6 În continuare, reclamanta susține că, și în cazul în care ar fi avut calitatea de împrumutat, acest serviciu ar fi scutit de TVA în temeiul articolului 40 alineatul (1) litera d) din Legea privind TVA-ul, întrucât este vorba despre o operațiune privind „alte instrumente negociabile”, în conformitate cu această dispoziție. Or, partea adversă nu ar ține seama de jurisprudența Curții relevantă pentru interpretarea articolului 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva TVA, precum și a articolului 40 alineatul (1) literele b) și d) din Legea privind TVA-ul, în special în ceea ce privește interpretarea noțiunii „alte instrumente negociabile”, care face trimitere la Hotărârea Curții Granton Advertising (C-461/12). Emitentul deciziei inițiale a concluzionat că nu era vorba despre alte instrumente negociabile, întrucât biletele la ordin nu fac obiectul unei negocieri pe piața de capital. Reclamanta subliniază în această privință că, în versiunea în limba engleză a articolului 135 alineatul (1) litera d) din Directiva TVA, este utilizată expresia „negotiable instruments”, care este tradusă în versiunea croată a acestei directive, drept „utrživi instrumenti” (instrumente comerciale), în timp ce la articolul 40 alineatul (1) litera d) din Legea privind TVA-ul, prin care articolul 135 alineatul (1) litera (d) menționat din Directiva TVA a fost transpus în dreptul croat, era utilizată noțiunea „drugî prenosivi instrumenti” (alte instrumente financiare negociabile). Prin urmare, reclamanta invocă Hotărârea Curții Velvet & Steel Immobilien (C-455/05), în care Curtea a considerat că nu trebuie să se interpreteze diferențele lingvistice în sensul unei anumite expresii date astfel încât să se procedeze la o interpretare a textului însuși, ci aceasta trebuie interpretată în contextul obiectivului Directivei TVA. Aceasta arată că expresia „utrživi instrumenti” (instrumente comerciale) nu are o semnificație specială în dreptul croat și că trebuie analizate mai riguros în special contextul noțiunii respective și jurisprudența existentă a Curții. Aceasta subliniază că scutirile de TVA constituie

noțiuni autonome de drept al Uniunii care trebuie să facă obiectul unei interpretări uniforme în toate statele membre și că noțiunea „drugî prenosivi instrumenti” (alte instrumente financiare negociabile) trebuie de asemenea să fie independentă de normele care reglementează piața de capitaluri. Aceasta invocă interpretarea Curții potrivit căreia fiecare dintre exemplele menționate în dispoziția în cauză a Directivei TVA îndreptățește efectuarea plății unei anumite sume de bani. Afirmă că, prin urmare, s-a recunoscut că celelalte instrumente financiare negociabile trebuie să fie considerate drepturi care, fără a fi datorii sau cecuri, dau dreptul la o creanță pecuniară specifică. Reclamanta consideră că biletul la ordin este un instrument care conferă titularului său dreptul de a primi plata unei anumite sume de bani și este comparabil cu celelalte instrumente menționate la articolul 40 alineatul (1) litera d) din Legea privind TVA-ul și, în consecință, trebuie să fie considerat un alt instrument negociabil în sensul articolului 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA („drugî utrživî instrument”) sau în sensul articolului 40 alineatul (1) litera d) din Legea privind TVA-ul („drugî prenosiv instrument”), astfel încât operațiunile cu bilete la ordin sunt scutite de TVA. Aceasta afirmă că partea adversă nu respectă jurisprudența Curții și refuză să aplice Directiva TVA, întrucât nu interpretează dreptul național în conformitate cu dispozițiile relevante ale dreptului Uniunii și cu obiectivul lor. În această privință, reclamanta invocă rezultatul unei interpretări a directivei¹.

- 7 Reclamanta invocă articolul 8 alineatul (5) din Legea privind TVA-ul și articolul 28 din Directiva TVA, referitoare la situațiile în care intermediarul acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, prin aceasta creându-se o ficțiune juridică, în sensul că, în realitate, intermediarul primește un serviciu din partea persoanei al cărei intermediar este și îl furnizează ulterior utilizatorului final, și susține că, în speță, nu se regăsește această situație. Reclamanta susține că nu a participat la prestarea de servicii în calitate de intermediar deghizat, ci că este parte la un contract cu drepturi și obligații distincte și diferite de cele ale Konzum sau de cele ale societății de factoring, fiind părți ale aceluiași raport juridic. Reclamanta nu ar fi putut să aibă calitatea de intermediară a societăților de factoring, dat fiind că societățile de factoring au participat direct la acest raport juridic, și au încasat plata pentru aceasta, pentru care s-a achitat TVA. Pe de altă parte, dacă reclamanta ar fi avut calitatea de intermediară pentru societatea Konzum, întrucât Konzum nu a furnizat servicii supuse TVA-ului, plata pe care reclamanta ar fi primit-o nu ar fi fost supusă acestei taxe. Faptul că reclamanta a primit sume de bani din partea societății de factoring nu afectează natura juridică a raportului dintre reclamantă și societatea Konzum și nici impozitarea plății pe care reclamanta a facturat-o pentru acest serviciu. Prin urmare, nu se poate vorbi despre o intermediere deghizată.
- 8 Partea adversă susține că, în speță, este vorba despre un serviciu de intermediere în cadrul unei rambursări a unei datoriei între societatea de factoring și Konzum și

¹ Nota traducătorului: efectul de interpretare (indirect) al directivei constă în faptul că dreptul național trebuie interpretat astfel încât să fie conform cu obiectivul directivei.

că suma de 1 % pe care reclamanta a primit-o pentru acest serviciu este supusă la plata TVA-ului în temeiul articolului 40 alineatul (1) litera b) din Legea privind TVA-ul și al articolului 67 alineatul 2 din Regulamentul privind TVA-ul. Este vorba despre un serviciu imposabil, iar nu despre un raport de credit sau de factoring, din moment ce, dacă era vorba despre un factoring, biletele la ordin emise ar trebui să aibă ca bază livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, iar reclamanta nu a fost în măsură să arate nicio factură sau o specificație care s-ar întemeia pe biletele la ordin menționate. În opinia sa, nu fiecare dintre titlurile de valoare este în mod automat un instrument financiar negociabil și, în speță, biletele la ordin vizate nu îndeplineau condițiile necesare pentru a face obiectul negocierii pe piața de capital. Aceasta consideră, așadar, că era vorba despre o prestație clasică, imposabilă, întrucât nu a fost facturată, iar nu despre un raport contractual, susținut de reclamantă prin interpretarea sa pentru a justifica scutirea de TVA. Prin urmare, jurisprudența Curții la care se referă reclamanta nu este aplicabilă. Cu toate acestea, reclamanta consideră că este esențială să se raporteze la raportul contractuală persistă după ce suma de bani a fost plătită în contul Konzum, ceea ce, în esență, constituie un împrumut. Aceasta susține că, în acest contract, obligația societății Konzum expiră după rambursarea biletului la ordin, care a fost emis, în realitate, ca garanție pentru deținătorul actual al biletului la ordin, respectiv pentru societățile de factoring, precum și că este vorba despre faptul că Konzum, prin ordinul de plată, și-a achitat datoria față de reclamantă la creditorii reclamantei și și-a îndeplinit astfel obligația față de reclamantă.

Prezentare pe scurt a motivelor cererii de decizie preliminară

- 9 Instanța a decis să adreseze întrebările preliminare având în vedere existența anumitor diferențe între textul articolului 135 alineatul (1) literele (b) și (d) din Directiva TVA și textul articolului 40 alineatul (1) literele b) și d) din Legea privind TVA-ul, care transpune această dispoziție de drept al Uniunii în dreptul croat, în special în ceea ce privește expresia „utrživi instrumenti” (instrumente comerciale) din reglementarea națională și expresia „prenosivi instrumenti” (instrumente financiare negociabile) din Directiva TVA².
- 10 Instanța ține seama de jurisprudența Curții potrivit căreia dreptul la scutirea fiscală trebuie să fie interpretat în sens strict, dar trebuie de asemenea să se permită profesioniștilor din Uniune să își desfășoare activitatea în condiții aproximativ echivalente. Directiva TVA vizează aplicarea unor dispoziții referitoare la TVA care să nu denatureze condițiile concurenței sau să nu împiedice libera circulație a bunurilor și serviciilor. Se consideră că un sistem de TVA are un nivel mai ridicat de claritate și de neutralitate atunci când taxa este percepută într-un mod cât mai general posibil, iar domeniul său de aplicare înglobează toate etapele producției și

² Nota traducătorului: ar trebui să apară invers - în versiunea în limba croată a directivei apar „utrživi instrumenti” (instrumente comerciale), pe când în dispoziția națională apar „prenosivi instrumenti” (instrumente financiare negociabile).

distribučiei, precum și prestarea de servicii și adoptarea unui sistem comun este în interesul pieței interne și al tuturor statelor membre.

- 11 Instanța de trimitere consideră că situația în cauză nu intră nici în domeniul de aplicare al articolului 40 alineatul (1) litera b) din Legea privind TVA-ul, nici al articolului 135 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA, însă are îndoieli dacă nu poate fi aplicabil articolul 40 alineatul (1) litera d) din Legea privind TVA-ul sau articolul 135 alineatul (1) litera (d) din Directiva TVA. Din considerente de prudență în desfășurarea procedurii, instanța a decis să adreseze toate cele trei întrebări în conformitate cu cererea reclamantei.

DOCUMENT DE LUCRU