

Zadeva C-801/19

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

31. oktober 2019

Predložitveno sodišče:

Upravni sud u Zagrebu (Hrvaška)

Datum predložitvene odločbe:

15. oktober 2019

Tožeča stranka:

FRANCK d.d., Zagreb

Tožena stranka:

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

Predmet postopka v glavni stvari

Odprava odločbe Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postopek (ministrstvo za finance Republike Hrvaške, samostojni sektor za upravni postopek na drugi stopnji, Hrvaška) z dne 28. julija 2018, ki je bila sprejeta na podlagi davčnega nadzora v zvezi z obveznostjo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za obdobje od leta 2013 do leta 2017.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predlog za razlago prava Unije na podlagi člena 267 PDEU in člena 19(3)(b) PEU.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali storitev dajanja denarnih sredstev na voljo, ki jo opravlja tožeča stranka, ki ni finančna institucija, proti plačilu enkratne provizije v višini 1 %, pomeni

storitev, ki jo je mogoče šteti za „dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri“ v smislu določbe člena 135(1)(b) Direktive o DDV, čeprav tožeča stranka v pogodbi ni formalno navedena kot posojilodajalka?

2. Ali se menica oziroma vrednostni papir, ki izdajatelja zavezuje, da določeni denarni znesek plača osebi, ki je na tem vrednostnem papirju označena kot upnik, ali osebi, ki je ta vrednostni papir pozneje pridobila na z zakonom predpisan način, šteje za „drug plačilni instrument“ v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV?

3. Ali storitev tožeče stranke, ki je v tem, da je tožeča stranka z denarno provizijo v višini 1 %, ki jo je prejela od izdajatelja menice, pridobljeno menico prenesla na družbo za faktoring, znesek, pridobljen od družbe za faktoring, pa je prenesla na izdajatelja menice in pri tem družbi za faktoring jamčila, da bo izdajatelj menice plačal obveznost iz menice ob njeni zapadlosti, pomeni:

(a) storitev, ki je oproščena DDV, v smislu člena 135(1)(b) Direktive o DDV

(b) storitev, ki je oproščena DDV, v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV?

Navedene določbe prava Unije

Člen 135(1)(b) in (d) Direktive Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)

Navedeni nacionalni predpisi

Člen 40(1) Zakon o porezu na dodano vrijednost (zakon o davku na dodano vrednost) (Narodne novine, številke 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 in 115/16, v nadaljevanju: ZPDV)

Člen 67(2) Pravilnik o porezu na dodano vrijednost (uredba o davku na dodano vrednost) (Narodne novine, številke 79/13, 85/13, 160/13, 35/14, 130/15, 115/16 in 1/17)

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Z odločbo tožene stranke z dne 28. julija 2018 (v nadaljevanju: izpodbijana odločba) je bila zavrnjena pritožba tožeče stranke zoper odločbo Ministarstvo financija – Porezna uprava, Ured za porezne obveznike, Zagreb (Ministrstvo za finance – davčna uprava, urad za davčne zavezance, Zagreb, Hrvaška) z dne 12. oktobra 2017 (v nadaljevanju: odločba na prvi stopnji), ki je bila sprejeta v okviru davčnega nadzora, katerega predmet je bil DDV na provizijo za sodelovanje tožeče stranke pri sporazumih o poslovnem sodelovanju v obdobju od 1. januarja 2013 do 30. marca 2017. Z odločbo na prvi stopnji je bil ugotovljen znesek

obračunanega DDV, ki ga tožeča stranka dolguje za leta od 2013 do 2107, in obresti zaradi nepravočasno plačanega davka, ki so bile obračunane do 28. avgusta 2017. Tožeči stranki je naloženo, da navedene zneske nakaže na za to določen račun, obračuna in plača nadaljnje obresti od 29. avgusta 2017 do dneva plačila, izvede ustrezne vknjižbe v računovodske izkaze ter ji je za izvršitev te odločbe določen rok.

- 2 Tožeča stranka se ukvarja s predelavo čaja in kave ter je zavezanka za DDV. Ob davčnem nadzoru je bilo ugotovljeno, da je tožeča stranka z družbo Konzum d.d. (v nadaljevanju: Konzum) poslovala na podlagi treh vrst pogodb, poimenovanih: pogodba o finančnem posojilu, pogodba o odstopu menične terjatve in sporazum o poslovnem sodelovanju. Gre za tipske pogodbe, katerih namen je bil izključno formalna pravna podlaga za izdajanje menic. Prvostopenjski organ je ugotovil, da sta tožeča stranka in družba Konzum sklenili sporazum z dne 18. marca 2013, v katerem je določeno, da so družba Invictus ulaganja d.o.o., tožeča stranka in družba Konzum 14. marca 2013 sklenile pogodbo o odkupu meničnih terjatev, s katero je bil urejen odkup menic, ki jih je izdajala družba Konzum, ta pa jih je prenesla na družbo Franck d.d. in jih je pridobila družba Invictus ulaganja d.o.o., ter sporazum z dne 27. junija 2013, v katerem je potrjeno, da so družba Erste factoring d.o.o., tožeča stranka in družba Konzum 27. junija 2013 sklenile pogodbo o odkupu meničnih terjatev, s katero je urejen odkup menic, ki jih je izdajala družba Konzum, ta pa jih je prenesla na družbo Franck d.d., in jih je pridobila družba Erste factoring d.o.o. V pogodbi o finančnem posojilu je navedeno, da družba Konzum kot posojilodajalka daje posojilo tožeči stranki v obliki menice, ki naj bi ga tožeča stranka uporabljala za potrebe tekočega poslovanja. Tožeča stranka se na podlagi te pogodbe zavezuje, da na dan, ko družba za faktoring od nje odkupi menice, prejeti denar posreduje družbi Konzum. Na podlagi pogodbe o odstopu menične terjatve se družba za faktoring zavezuje, da bo tožeči stranki kot stranki plačala znesek menice (oziroma 95-100 % tega zneska, odvisno od pogodbe), pri čemer je navedeno, da se vsa odgovornost v zvezi z izterljivostjo menice, ki je izdana na podlagi terjatve tožeče stranke do družbe Konzum, ki sicer temelji na specifikaciji računa, prenese na tožečo stranko. Družba za faktoring se je zavezala, da bo ob zapadlosti od glavnega meničnega dolžnika zahtevala plačilo menic, pri čemer je ugotovljeno, da za tožečo stranko, ki jamči za obveznost meničnega dolžnika, tveganje preneha šele po tem, ko družba za faktoring od zadnjenedenega prejme plačilo. V sporazumu o poslovnem sodelovanju je določeno, da se družba Konzum zavezuje, da bo tožeči stranki povrnila vse stroške, ki bi ji jih zaračunala družba za faktoring, ter ji plačala enkratno provizijo v višini 1 % celotnega meničnega zahtevka iz pogodbe o odkupu meničnih terjatev kot provizijo za sodelovanje pri sporazumu o poslovnem sodelovanju.
- 3 Prvostopenjski organ je ugotovil, da gre za dve transakciji, pri čemer tožeča stranka v okviru prve na podlagi pogodbe o finančnem posojilu prejema menice, v okviru druge, ki neposredno sledi prvi, pa prejete menice prodaja ter isti dan tako pridobljeni denar nakazuje na račun družbe Konzum. Tožeča stranka glede odkupljenih menic prevzema tveganje za vračilo sredstev kot regresni dolžnik, če

glavni menični dolžnik ob zapadlosti ne izplača lastnika menice, ter zato zaračuna provizijo, določeno v pogodbi. Ta organ navaja, da tožeča stranka med nadzorom ni predložila izdanih računov in drugih dokumentov, s katerimi bi dokazala izvedbo storitev, ki naj bi bile podlaga za sprejetje zadevnih menic, niti natančneje obrazložila računov, ki so navedeni v pogodbah o odkupu menične terjatve, ki jih je tožeča stranka sklenila z družbami za faktoring. Ker družba Konzum ni mogla sama prodati lastne menice, da bi prišla do potrebnega denarja, se je s sklenitvijo sporazuma o poslovnem sodelovanju dogovorila za storitev prodaje lastnih menic, pri čemer so bile podlaga za sprejetje zadevnih menic pogodbe o finančnem posojilu. Tožeča stranka za tekoče poslovanje ni uporabljala denarnih sredstev, kot je bilo določeno v pogodbah o finančnem posojilu. Zadevne menice niso imele podlage v dobavi blaga ali opravljenih storitvah s strani tožeče stranke, zaradi česar bistvena značilnost menice kot načina poravnave denarne obveznosti, nastale iz dobave blaga, ne obstaja.

- 4 Tožeča stranka je med davčnim nadzorom predložila izdane račune, naslovljene na družbo Konzum, v katerih so provizije obračunane na podlagi meničnih terjatev, vendar brez DDV. Na vsakem od teh izdanih računov je navedeno, da so izdani na podlagi sporazuma o poslovnem sodelovanju in da se prejemnika računa bremeni za enkratno provizijo v višini 1 % celotnega meničnega zahtevka. Glede na to, da je prvostopenjski organ ugotovil, da med tožečo stranko in družbo Konzum ni bilo kreditnega razmerja, temveč je tožeča stranka od te družbe prejela menice, ki jih je prodala družbam za faktoring, je menil, da se tožeča stranka neupravičeno sklicuje na oprostitve plačila DDV, in je zato na podlagi členov 4, 30 in 33 ZPDV določil obveznosti tožeče stranke za plačilo DDV na provizije za prodajo menic.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 5 Tožeča stranka v tožbi trdi, da tožena stranka za določitev davčne obravnave zadevnih transakcij ni vsake transakcije med družbo Konzum in tožečo stranko, ki je delovala kot družba za faktoring, preučila ločeno, kar ni v skladu s sodno prakso Sodišča v zadevah Card Protection Plan (C-394/96) in Volker Ludwig (C-453/05). Poudarja, da je šlo v obravnavanem primeru za več razmerij in storitev med tožečo stranko in družbo Konzum ter tožečo stranko in družb za faktoring ter da bi bilo treba storitev, ki jo je tožeča stranka opravljala za družbo Konzum, obravnavati ločeno. Navaja, da je tožeča stranka na podlagi pogodbe o finančnem posojilu in sporazuma o poslovnem sodelovanju družbi Konzum posojala denarna sredstva in je to storitev zaračunavala v obliki provizije (kar je mogoče šteti za obresti), tako da je bila v bistvu pogodbeni stranka, ki je opravljala storitev. Tožeča stranka torej trdi, da je bila storitev, ki jo je opravljala, v bistvu storitev dajanja posojila, ki je na podlagi člena 40(1)(b) ZPDV oproščena DDV, ob tem pa poudarja, da je ona stranka, ki je nosila ekonomsko tveganje take transakcije, in sicer od trenutka izplačila do tedaj, dokler družba Konzum menice ni plačala v celoti. Trdi pa, da je prvostopenjski organ ugotovil, da tožeča stranka ni posojilodajalka ali posrednica pri dajanju kreditov, temveč posojilojemalka, zgolj

zato, ker je bila v pogodbah o finančnem posojilu opredeljena kot posojilojemalka (torej je pri oceni narave razmerja kot pomembno upošteval formalna imena pogodbenih strank), čeprav je ugotovil, da tožeča stranka za tekoče poslovanje ni uporabljala denarnih sredstev, temveč jih je takoj prenesla na družbo Konzum.

- 6 Dalje, tožeča stranka trdi, da tudi če bi bila posojilojemalka, bi bila storitev na podlagi člena 40(1)(d) ZPDV oproščena plačila DDV, ker gre za transakcijo, ki se v skladu s to določbo nanaša na „druge prenosljive instrumente“. Vendar meni, da tožena stranka ni upoštevala sodne prakse Sodišča, upoštevne za razlago člena 135(1)(b) in (d) Direktive o DDV ter člena 40(1)(b) in (d) ZPDV, zlasti glede razlage pojma „drugi prenosljivi instrumenti“, pri čemer se sklicuje na sodbo Sodišča Granton Advertising (C-461/12). Prvostopenjski organ je ugotovil, da ne gre za druge prenosljive instrumente, saj se z menicami ne trguje na kapitalskem trgu. Tožeča stranka v zvezi s tem poudarja, da se v angleški različici člena 135(1)(d) Direktive o DDV uporablja izraz „negotiable instruments“, ki je v hrvaški različici te direktive preveden kot „utrživi instrumenti“ (plačilni instrumenti), medtem ko je v členu 40(1)(d) ZPDV, s katerim je bil navedeni člen 135(1)(d) Direktive o DDV prenesen v hrvaško pravo, naveden pojem „drugi prenosljivi instrumenti“. Zato se tožeča stranka sklicuje na sodbo Velvet & Steel Immobilien (C-455/05), v kateri je Sodišče ugotovilo, da se jezikovne razlike glede pomena določenega pojma ne smejo razlagati tako, da se razlaga samo besedilo, ampak ga je treba razlagati v okviru cilja Direktive o DDV. Trdi, da izraz plačilni instrumenti tudi nima posebnega pomena v hrvaškem pravu in da je treba podrobneje preučiti okvir navedenega pojma in obstoječo sodno prakso Sodišča. Poudarja, da oprostitev DDV pomenijo neodvisni pojem prava Unije, ki ga je treba razlagati enotno v vseh državah članicah, in da mora biti pojem „drugi prenosljivi instrumenti“ neodvisen tudi od pravil, ki urejajo kapitalski trg. Sklicuje se na razlago Sodišča, v skladu s katero vsak od primerov iz zadevne določbe člena Direktive o DDV zagotavlja izplačilo določenega denarnega zneska. Navaja, da je zato ugotovilo, da je treba za druge plačilne instrumente šteti samo tiste pravice – pri čemer ne gre za terjatve ali ček – ki dajejo pravico do določenega denarnega zneska. Tožeča stranka meni, da je menica instrument, ki svojemu lastniku daje pravico do izplačila določenega denarnega zneska in je primerljiv z drugimi instrumenti iz člena 40(1)(d) ZPDV ter ga je treba zato šteti za drug plačilni instrument v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV oziroma za drug prenosljiv instrument v smislu člena 40(1)(d) ZPDV, zaradi česar so transakcije z menicami oproščene DDV. Trdi, da tožena stranka ne spoštuje sodne prakse Sodišča in zavrača uporabo Direktive o DDV, ker nacionalnega prava ne razlaga v skladu z upoštevničnimi določbami prava Unije in njihovim ciljem, pri čemer se sklicuje na razlagalni učinek direktive.
- 7 Tožeča stranka se sklicuje na člen 8(5) ZPDV in člen 28 Direktive o DDV, ki se nanašata na položaje, v katerih posrednik deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, s čimer se ustvari fikcija, da je posrednik dejansko prejel storitev od osebe, za račun katere posreduje, in jo nato v imenu končnega uporabnika opravil za končnega uporabnika, ter navaja, da v obravnavanem primeru ni tako. Trdi, da tožeča stranka pri opravljanju storitve ni delovala kot prikriti posrednik, ampak da

je ona pogodbeni stranka s pravicami in obveznostmi, ki so ločene in drugačne od obveznosti družbe Konzum ali družbe za faktoring, ki sta stranki istega pogodbenega razmerja. Tožeča stranka ni mogla posredovati za račun družbe za faktoring, ker so družbe za faktoring same delovale v okviru tega razmerja in za to zaračunavale provizijo, ki je predmet DDV. Po drugi strani, če bi tožeča stranka posredovala za račun družbe Konzum, glede na to, da družba Konzum ni opravljala storitev, ki so predmet DDV, provizija, ki jo je tožeča stranka prejela, ne bi bila obdavčljiva s tem davkom. Dejstvo, da je tožeča stranka denarna sredstva prejela od družbe za faktoring, ne vpliva na pravno naravo razmerja med tožečo stranko in družbo Konzum niti na davčno obravnavo provizije, ki jo za to storitev zaračunava tožeča stranka. Zato tudi ni moglo iti za prikrito posredovanje.

- 8 Tožena stranka navaja, da gre v obravnavani zadevi za posredniško storitev izterjave dolga med družbo za faktoring in družbo Konzum ter da je provizija v višini 1 %, ki jo je tožeča stranka zaračunavala za to storitev, predmet DDV v skladu s členom 40(1)(b) ZPDV in členom 67(2) uredbe o DDV. Gre za obdavčljivo storitev, in ne za kreditno razmerje ali faktoring, saj bi morale izdane menice, da bi šlo za faktoring, temeljiti na dobavi blaga ali opravljanju storitev, tožeča stranka pa ni mogla predložiti niti enega računa oziroma specifikacije, ki bi bil podlaga za navedene menice. Meni, da ni vsak vrednostni papir samodejni prenosljivi instrument in da v obravnavanem primeru zadevne menice niso izpolnjevale pogojev, da bi se lahko z njimi trgovalo na kapitalskem trgu. Meni torej, da je šlo za klasično storitev, ki je obdavčljiva, saj se za njo izda račun, ne pa za pogodbeno razmerje, kakršno razlago predlaga tožeča stranka, da bi utemeljila oprostitve plačila DDV, zato naj sodna praksa Sodišča, na katero se sklicuje, ne bi bila upoštevana. Vendar pa tožeča stranka šteje za odločilno, da pogodbeno razmerje, tudi potem, ko je bil denarni znesek izplačan na račun družbe Konzum, še traja, in da to v bistvu pomeni posojilo. Trdi, da v tem okviru zaveza družbe Konzum preneha po izplačilu menice, ki je bila v resnici izdana kot jamstvo sedanjemu imetniku menice, to je družbam za faktoring, in da gre za to, da je družba Konzum s prenosnim nalogom svoj dolg do upnika poravnala s tem, da je dolgovani znesek plačala upnikom tožeče stranke ter tako izpolnila svojo obveznost do tožeče stranke.

Kratka predstavitev obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 9 Predložitveno sodišče se je odločilo, da zaradi obstoja nekaterih razlik med besedilom člena 135(1)(b) in (d) Direktive o DDV ter besedilom člena 40(1)(b) in (d) ZDDV, s katerim je ta določba Unije prenesena v hrvaško pravo, zlasti kadar gre za izraz „plačilni instrumenti“ iz Direktive o DDV in izraz „prenosljivi instrumenti“ iz nacionalnega predpisa, postavi vprašanja za predhodno odločanje.
- 10 Predložitveno sodišče je upoštevalo sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je treba pravice do davčne oprostitve razlagati ozko, pa tudi nujnost, da se podjetnikom v Uniji omogoči, da poslujejo pod približno enakimi pogoji.

Predpostavka za uresničevanje cilja Direktive o DDV je uporaba predpisov na področju DDV, ki ne izkrivljajo pogojev konkurence na trgu in ne ovirajo prostega pretoka blaga in storitev. Meni, da se s sistemom DDV doseže najvišja stopnja enostavnosti in nevtralnosti, kadar se davek obračuna kar najsplošneje in kadar njegovo področje uporabe zajema vse faze proizvodnje in distribucije ter opravljanje storitev in je sprejetje skupnega sistema v interesu notranjega trga in vseh držav članic.

- 11 Predložitveno sodišče meni, da zadevni položaj ni zajet ne s členom 40(1)(b) ZPDV ne s členom 135(1)(b) Direktive o DDV, sprašuje pa se, ali je zanj mogoče uporabiti člen 40(1)(d) ZPDV oziroma člen 135(1)(d) Direktive o DDV. Sodišče je iz previdnosti odločilo, da v skladu s predlogom tožeče stranke postavi vsa tri vprašanja.

DELOVNI DOKUMENT