

62019CJ0801

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

17. prosince 2020 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Osvobození – Článek 135 odst. 1 písm. b) a d) – Pojmy ‚poskytnutí úvr?‘ a ‚dalších převoditelných cenných papír?‘ – Složené transakce – Hlavní plnění – Poskytnutí finančních prostředků za úplatu – Převod vlastní směnky na faktoringovou společnost a převod získaných prostředků na výstavce vlastní směnky“

Ve věci C-801/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Upravni sud u Zagrebu (správní soud v Záhřebu, Chorvatsko) ze dne 15. října 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 31. října 2019, v řízení

FRANCK d.d., Zagreb

proti

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení N. Wahl, předseda senátu, A. Kumin a F. Biltgen (zpravodaj), soudci,

generální advokát: J. Richard de la Tour,

vedoucí soudní kanceláře: M. Longar, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. září 2020,

s ohledem na vyjádření předložená:

–

za FRANCK d.d., Zagreb V. A. Batarelem, I. Dvojkovičem, L. W. Vuchetichem, T. Sadričem, M. K. Bohačkem, I. B. Pavčičem, F. Kraljičkovičem, a M. Opačak, odvetnici,

–

za Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak N. Biloglavem, jakož i D. Štimac a K. Tudek, jako zmocněnci,

–

za chorvatskou vládu G. Vidovič Mesarek a M. Gregurič, jakož i par B. Domitrovič, jako zmocněnci,

–

za Evropskou komisi M. Mataijou, jakož i A. Armenia a N. Gossement, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností FRANCK d.d., Zagreb (dále jen „Franck“) a Ministarstvo financija Republike Hrvatske Samostalni sektor za drugostupanjski upravni (ministerstvo financí Chorvatské republiky, oddělení pro správní spory, dále jen „ministerstvo financí“) v otázce určení daní z přidané hodnoty (DPH) dlužné z odměny, kterou společnost Franck získala jako protiplnění za to, že společnost Konzum d.d. poskytla finanční prostředky získané od faktoringových společností, které jsou držiteli vlastních směnek vystavených společností Konzum a za jejichž zaplacení ručí společnost Franck.

Právní rámec

Unijní právo

3

Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

a)

dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

c)

poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4

Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani“ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává

samostatná ekonomická činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomická činností se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

5

Článek 135 odst. 1 uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

b)

poskytnutí a sjednání úvěru a správa úvěru osobou, která jej poskytla,

[...]

d)

činnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

[...]“

Chorvatské právo

6

Článek 40 odst. 1 Zakona o porezu na dodanu vrijednost (zákon o DPH) ze dne 17. června 2013 (Narodne novine, br. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 a 115/16, dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Od [DPH] jsou osvobozeny:

[...]

b)

poskytování úvěrů a půjček, včetně činnosti zprostředkovatelů při těchto transakcích, a správa úvěrů a půjček, pokud je provádí osoba, která je poskytuje;

[...]

d)

transakce, včetně činnosti zprostředkovatelů, týkající se spořicími účty, běžnými nebo převodními účty, plateb, převodů, pohledávek, šeků a jiných převoditelných nástrojů, s výjimkou vymáhání pohledávek;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

7

Franck, obchodní společnost, jejíž činnost spočívá ve zpracování čaje a kávy, poskytla v období od 1. ledna 2013 do 30. března 2017 společnosti Konzum, která zajišťovala maloobchodní prodej, finanční prostředky v rámci tří druhů souvazných uzavřených smluv.

8

Zprvée na základě tzv. „smlouvy o finanční záruce“ společnost Konzum, označená jako záruční poskytovatel, vystavila vlastní směnku na úhradu společnosti Franck, označené jako vydávatel, která se zavázala zaplatit jí v hotovosti částku uvedenou v této vlastní směnce.

9

Zadruhé v souladu se smlouvou nazvanou „smlouva o postoupení směnkových pohledávek“ podepsanou společností Franck, společností Konzum a faktoringovou společností, předala společnost Franck uvedenou vlastní směnku této faktoringové společnosti, která za pomoci operace kvalifikované jako „obrácený faktoring“ vyplatila 95 % až 100 % částky z této směnky společnosti Franck, která tuto částku převedla na účet společnosti Konzum, přičemž zároveň jednala jako ručitel za zaplacení této vlastní směnky v okamžiku její splatnosti.

10

Zatřetí se společnost Konzum v tzv. „dohodě o obchodní spolupráci“ zavázala, že proplatí společnosti Franck úroky a náklady, které jí fakturovala faktoringová společnost, jakož i odměnu ve výši 1 % z částky uvedené ve vlastní směnce.

11

Při kontrole příslušná daňová správa konstatovala, že uvedená odměna byla fakturována bez DPH. Tato správa měla za to, že ona odměna není osvobozena od DPH, a proto pro období od roku 2013 do roku 2017 vyměřila nedoplatek na přiznané DPH ve výši 15060808,80 chorvatské kuny (HRK) (přibližně 2 milionů eur), včetně úroků z prodlení. Rozhodnutím ze dne 28. července 2018 ministerstvo financí zamítlo odvolání společnosti Franck proti tomuto platebnímu výměru.

12

Úprvní soud u Zagrebu (správní soud v Zágrebu, Chorvatsko), k němuž byla podána žaloba proti uvedenému rozhodnutí, uvádí, že podle společnosti Franck poskytovala tato společnost Konzum v podstatě službu poskytnutí úvru, která je osvobozena od DPH podle čl. 40 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že vlastní směnky vystavené společností Konzum byly převoditelnými nástroji ve smyslu tohoto odstavce 1 písm. d), je služba poskytovaná společností Franck osvobozena rovněž na základě tohoto ustanovení.

13

Podle tohoto soudu je ministerstvo financí naopak toho názoru, že odměna obdržená společností Franck představuje protiplnění za službu vymáhání pohledávek, v jejímž rámci poslední uvedená jednala jako zprostředkovatel mezi faktoringovými společnostmi a společností Konzum, přičemž taková služba není osvobozena od DPH v souladu s čl. 40 odst. 1 písm. d) zákona o DPH. Ministerstvo financí má tedy za to, že mezi společnostmi Franck a Konzum neexistoval úvrovň

vztah, a ani dotčené transakce mezi nimi nemohou být kvalifikovány jako „faktoring“, jelikož vlastní směnky nebyly emitovány na základě dodání zboží nebo poskytnutí služeb ze strany společnosti Franck.

14

Za těchto podmínek se Upravní soud u Zagrebu (správní soud v Záhořechu) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Může být služba poskytnutí peněžních prostředků žalobkyní, která není finanční institucí, za jednorázovou odměnu ve výši 1 % z dané částky považována za „poskytnutí a sjednání úvěrů a správu úvěrů osobou, která je poskytl“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH i přesto, že žalobkyně není ve smlouvě formálně označena jako zapůjčitel?

2)

Může být vlastní směnka, tedy cenný papír obsahující závazek výstavce k zaplacení stanovené peněžní částky osobou, která je na daném cenném papíru uvedena jako výstavitel, nebo osobou, která později nabyla tento cenný papír způsobilým právními předpisy, považována za „další převoditelný cenný papír“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH?

3)

Je služba poskytnutá žalobkyní spočívající v tom, že žalobkyně za odměnu ve výši 1 % směnné sumy, obdrženou od výstavce vlastní směnky, přivedla uvedenou směnku na faktoringovou společnost, částku obdrženou od faktoringové společnosti přivedla výstavci vlastní směnky a ručí faktoringové společnosti za to, že výstavce vlastní směnky splatí závazek vyplývající ze směnky ke dni splatnosti, službou, kterou lze považovat za:

a)

službu osvobozenou od DPH ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH

b)

službu osvobozenou od DPH ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH“

K pravomoci Soudního dvora

15

Spor v původním řízení se týká období od 1. ledna 2013 do 30. března 2017, zatímco Chorvatská republika přistoupila k Evropské unii dne 1. července 2013.

16

Podle ustálené judikatury přitom má Soudní dvůr pravomoc k výkladu unijního práva, pouze pokud jde o jeho uplatnění v novém členském státě ode dne přistoupení tohoto státu k Unii (rozsudek ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 30 a citovaná judikatura).

17

Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti ve věci v původním řízení zčásti nastaly po uvedeném datu, má Soudní dvůr pravomoc odpovědět na předběžné otázky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. července 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, bod 32 a citovaná judikatura).

K předběžným otázkám

18

Podstatou otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda musí být čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že se osvobození od DPH, které tato ustanovení stanoví pro poskytování úpravných a jiností týkající se dalších předviditelných cenných papírů, použije na transakci, která pro osobu povinnou k dani spočívá v tom, že druhé osobě povinné k dani za odměnu poskytne finanční prostředky získané od faktoringové společnosti poté, co na tuto společnost převedla vlastní směnkou vystavenou druhou osobou povinnou k dani, přičemž první osoba povinná k dani ručí této faktoringové společnosti za zaplacení uvedené směnkou k datu její splatnosti.

19

Pokud jde zprvu o použitelnost směrnice o DPH, z čl. 2 odst. 1 této směrnice vyplývá, že předmětem DPH je zejména dodání zboží nebo poskytování služeb za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce uvedené směrnice se osobou povinnou k dani rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost. Pojem „ekonomická činnost“ zahrnuje podle čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce též směrnice všechny činnosti producentů, obchodníků a poskytovatelů služeb.

20

V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že osoba, která je již osobou povinnou k DPH v souvislosti s ekonomickou činností, kterou trvale vykonává, musí být považována za „osobu povinnou k dani“ v souvislosti s jakoukoli jinou ekonomickou činností, kterou vykonává příležitostně, za podmínky, že tato činnost představuje „činnost“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, bod 24 a citovaná judikatura).

21

V projednávaném případě představuje transakce dotčená ve věci v původním řízení spočívající v poskytnutí peněžních prostředků za odměnu „ekonomickou činností“ ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. Okolnost, že tato transakce neodpovídá hlavní činnosti společnosti Franck, která spočívá ve zpracování čaje a kávy, nevylučuje, že tato společnost při realizaci uvedené transakce jednala v rámci své ekonomické činnosti.

22

Zadruhé je třeba uvést, že transakce dotčená ve věci v původním řízení, jak je popsána v bodech 7 až 10 tohoto rozsudku, sestává z řady transakcí, kterých se účastnily tři právnické osoby, a sice společnosti Franck, Konzum a faktoringová společnost v rámci plnění ze tří druhů samostatných smluv.

23

V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je třeba vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých k dotčenému plnění dochází, za účelem určení, zda se pro účely DPH jedná o dva či více odlišných plnění, nebo o plnění jediné (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 35 a citovaná judikatura).

24

Za určitých okolností totiž musí být několik formálně oddělených plnění, která by mohla být poskytnuta zvlášť, a tak vést odděleně ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 37 a citovaná judikatura).

25

O jediné plnění se jedná, pokud jsou dva nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani tak těsně spojeny, že objektivně tvoří jediné neoddelitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. O takovou situaci se jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (rozsudek ze dne 4. září 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, bod 38 a citovaná judikatura).

26

V této souvislosti je třeba uvést, že pro účely určení, zda plnění zahrnující několik plnění představuje jediné plnění pro účely DPH, bere Soudní dvůr v úvahu jak hospodářský cíl tohoto plnění, tak zájem příjemce plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, bod 29 a citovaná judikatura).

27

Dále je nutno připomenout, že v rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je v cí vnitrostátních soudů určit, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu. Je však na Soudním dvoru, aby uvedeným soudům poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí ve věci, která je jim předložena, užitečné (rozsudek ze dne 8. prosince 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, bod 30 a citovaná judikatura).

28

V projednávaném případě je nesporné, že hospodářským cílem transakce dotčené ve věci v předvodním řízení bylo uspokojení kapitálových potřeb společnosti Konzum, jelikož tato společnost si nemohla najít finanční prostředky od finančních institucí v Chorvatsku vzhledem k míře zadlužení na své straně i na straně skupiny, jejíž byla součástí.

29

Z toho s výhradou ověření předkládajícím soudem vyplývá, že za hlavní plnění poskytnuté

společností Franck musí být považováno poskytnutí společností Konzum finančních prostředků, které společnost Franck získala od faktoringové společnosti. Ostatní plnění zajišťovaná touto společností v rámci plnění ze tří druhů smluv, jichž byla smluvní stranou, musí být považována za vedlejší plnění k tomuto hlavnímu plnění, která nejsou z hlediska účelu na hlavním plnění nezávislá.

30

Zatím, pokud jde o otázku, zda se na takové plnění vztahuje jedno nebo více osvobození od daně ve smyslu čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH, je třeba připomenout, jak vyplývá z ustálené judikatury, že tato osvobození od daně jsou autonomními pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílům v aplikaci režimu DPH mezi jednotlivými členskými státy [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 21 a citovaná judikatura].

31

Výrazy použité pro označení osvobození od daně uvedených v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH je kromě toho třeba vykládat striktně vzhledem k tomu, že představují odchylky od obecné zásady, podle níž je DPH vybírána z každého úplatného poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani [rozsudek ze dne 2. července 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, bod 22 a citovaná judikatura].

32

Výklad těchto pojmů však musí být v souladu s cíli sledovanými uvedenými osvobozeními od daně a musí splňovat požadavky zásady daňové neutrality, která je vlastní společnému systému DPH. Toto pravidlo restriktivního výkladu tak neznamená, že by měly být výrazy použité k vymezení osvobození uvedených v uvedeném ustanovení vykládány zřetelně, který by vyloučil účinky těchto osvobození [rozsudek ze dne 2. července 2020, Veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö (Hostingové služby výpočetního střediska), C-215/19, EU:C:2020:518, bod 39 a citovaná judikatura].

33

Právo ve světle předcházejících úvah je třeba zkoumat, zda takové plnění, jako je plnění uvedené v bodě 28 tohoto rozsudku, spadá do plnění osvobozených od daně ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice o DPH.

34

Pokud jde o čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že plnění osvobozená od daně podle tohoto ustanovení jsou definována v závislosti na povaze poskytovaných služeb, a nikoli v závislosti na poskytovateli nebo příjemci služby, takže uplatnění těchto osvobození nezávisí na postavení subjektu, který tyto služby poskytuje (rozsudek ze dne 15. května 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, bod 43 a citovaná judikatura).

35

Výraz „poskytnutí a sjednání úverů“ obsažený v uvedeném ustanovení musí být konkrétně vykládán široce, takže jeho dosah nemůže být omezen pouze na půjčky a úvěry poskytnuté bankovními a finančními institucemi. Takový výklad je totiž potvrzen účelem společného systému zavedeného směrnicí o DPH, kterým je zejména zaručit osobám povinným k dani rovné zacházení

(v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, body 44 a 45).

36

Z judikatury Soudního dvora dále vyplývá, že poskytnutí úvěru ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH spočívá zejména v poskytnutí kapitálu za odměnu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, bod 38).

37

Ačkoli je taková odměna zajištěna zejména placením úroků, nelze vyloučit jiné formy protiplnění. Soudní dvůr tak již měl příležitost považovat za finanční operaci, která se podobá poskytnutí úvěru, a je tudíž osvobozena od DPH na základě uvedeného ustanovení, financování koupě zboží předem výměnou za navýšení částky splácené příjemcem tohoto financování (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. května 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, body 47 a 48).

38

Pokud jde o spor ve věci v původním řízení, z výše uvedeného vyplývá, že okolnost, že společnost Franck není bankovní nebo finanční institucí, nevylučuje, že takové plnění, jaké poskytuje, může být poskytnutím úvěru ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Předkládajícímu soudu přísluší, aby pro účely osvobození takového plnění od daně ve smyslu tohoto ustanovení ověřil, že odměna, kterou společnosti Franck zaplatí společnost Konzum, je protiplněním za poskytnutí dotčených finančních prostředků poslední uvedené společnosti.

39

Je dále irelevantní, že poskytnuté finanční prostředky nebyly splaceny společnosti Franck, nýbrž faktoringovým společenstvem. Jak totiž poznamenává Komise ve svém písemném vyjádření, čl. 135 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH nepodmiňuje uvedené osvobození povinností splatit úvěr osobě, která jej poskytla.

40

Pokud jde o čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, je třeba připomenout, že podle znění tohoto ustanovení členské státy osvobodí od daně činnosti týkající se zejména „vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů“.

41

Jak rozhodl Soudní dvůr, uvedené činnosti, včetně těch, které se týkají „dalších převoditelných cenných papírů“, spadají do oblasti finančních operací a týkají se zejména platebních prostředků, jejichž způsob fungování implikuje převod peněz (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. června 2014, Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, body 36 až 38, a ze dne 22. října 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, bod 40).

42

Pokud jde o v?c v p?vodním ?ízení, je t?eba mít za to, že vlastní sm?nky emitované společností Konzum jsou „p?evoditelnými cennými papíry“ ve smyslu ?l. 135 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH, jelikož – jak vyplývá z p?edkládacího rozhodnutí – obsahují závazek společnosti Konzum jakožto emitenta zaplatit ke dni splatnosti sm?nek konkrétní ?ástku držiteli.

43

Na tomto záv?ru nic nem?ní to, že v kontrastu s tímto závazkem byla společnost Konzum ve smlouvách týkajících se uvedených vlastních sm?nek ozna?ena za zap?j?itele a společnost Franck za vydlužitele.

44

Je totiž t?eba p?ipomenout, že na rozdíl od formální kvalifikace smluvních stran p?edstavuje zohledn?ní hospodá?ské a obchodní reality základní kritérium pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C?295/17, EU:C:2018:942, bod 43 a citovaná judikatura).

45

K tomu, aby mohlo být takové pln?ní, jako je pln?ní uskute?né společností Franck, považováno za pln?ní týkající se dalších p?evoditelných cenných papír? osvobozené od dan? na základ? ?l. 135 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH, musí toto pln?ní z celkového hlediska tvo?it samostatný celek, který plní zvláštní a základní funkce takového pln?ní. V tomto ohledu je t?eba službu osvobozenou od dan? ve smyslu sm?rnice o DPH odlišit od pouhého materiálního ?i technického pln?ní (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. ?íjna 2015, Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, bod 39, a ze dne 26. kv?tna 2016, Bookit, C?607/14, EU:C:2016:355, bod 40).

46

V projednávaném p?ípad? z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že pln?ní spo?ívající v poskytnutí finan?ních prost?edk? bylo neoddtiteln? spjato s emisí vlastních sm?nek, jelikož práv? jejich p?evedením na faktoringové společnosti společnost Franck získala od t?chto společností ?ástky, které dala k dispozici společnosti Konzum. Vzhledem k tomu, že společnost Franck byla stranou smluv týkajících se vlastních sm?nek, plnila podle všeho zvláštní a základní funkce transakce s t?mito sm?nkami, což však p?ísluší ov??it p?edkládajícímu soudu.

47

S výhradou tohoto ov??ení je tudíž t?eba mít za to, že takové pln?ní, jako je pln?ní uvedené v bod? 29 tohoto rozsudku, p?edstavuje ?innost týkající se dalších p?evoditelných cenných papír? osvobozenou od DPH v souladu s ?l. 135 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH.

48

Ve svém písemném vyjád?ení nicmén? chorvatská vláda tvrdí, že pln?ní poskytnuté společností Franck je vymáháním pohledávek, které je v souladu s ?l. 135 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH vylou?eno z osvobození od dan? ve smyslu tohoto ustanovení. V tomto ohledu podle ní společnost Franck jednala jako zprost?edkovatel mezi faktoringovými společnostmi a společností Konzum, jelikož p?evzala dluh posledn? uvedené společnosti a p?evedla jej na uvedené společnosti za ú?elem jeho zp?tného odkupu, p?i?emž jakožto ru?itel za dluh p?evzala riziko za nesplacení dluhu dlužníkem.

49

Tuto argumentaci nelze přijmout.

50

Ačkoli totiž transakce, v jejímž rámci hospodářský subjekt odkoupí pohledávky a převeze riziko nesplacení dluhu za odměnu, představuje vymáhání pohledávek, které je podle uvedeného ustanovení vyloučeno z osvobození od daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. března 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, bod 80), v projednávaném případě se nicméně s výhradou ověření ze strany předkládajícího soudu jeví, že společnost Franck takovou transakci neuskutečnila ani v této souvislosti nejednala jako zprostředkovatel pro faktoringové společnosti. Z předkládacího rozhodnutí právě naopak vyplývá, že odměnu, kterou obdržela, zaplatila společnost Konzum jako protiplnění za poskytnutí finančních prostředků. Společnost Franck kromě toho tímto faktoringovým společenstvem zaplatila úroky a náklady, které jí následně společnost Konzum proplatila.

51

Okolnost, že transakce dotčená ve věci v původním řízení měla za cíl obejít chorvatskou bankovní právní úpravu zakazující bankám poskytovat účty takové společnosti, jako je společnost Konzum, z důvodu její míry zadlužení, jehož se dovolává chorvatská vláda, nemá dále vliv na osvobození od DPH.

52

Podle ustálené judikatury totiž zásada daňové neutrality brání v oblasti vybírání DPH obecné diferenciaci mezi protiprávními a legálními plněními (rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 45 a citovaná judikatura). Předná protiprávnost plnění dotčeného ve věci v původním řízení tedy nemůže být zohledněna pro účely osvobození od daně stanoveného v čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice o DPH.

53

Vzhledem k výše uvedenému je třeba odpovědět na položené otázky tak, že čl. 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od DPH, které tato ustanovení stanoví pro poskytování úřadů a plnění týkající se dalších převoditelných cenných papírů, použije na transakci, která pro osobu povinnou k dani spočívá v tom, že druhé osobě povinné k dani za úplatu poskytne finanční prostředky získané od faktoringové společnosti poté, co na tuto společnost převedla vlastní směnkou vystavenou druhou osobou povinnou k dani, přičemž první osoba povinná k dani ručí této faktoringové společnosti za zaplacení uvedené vlastní směnky k datu její splatnosti.

K nákladům řízení

54

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 135 odst. 1 písm. b) a d) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se osvobození od daně z přidané hodnoty (DPH), které tato ustanovení stanoví pro poskytování úvř a plnění týkající se dalších převoditelných cenných papírů, použije na transakci, která pro osobu povinnou k dani spoívá v tom, že druhé osobě povinné k dani za úplatu poskytne finanční prostředky získané od faktoringové společnosti poté, co na tuto společnost převedla vlastní směnkou vystavenou druhou osobou povinnou k dani, přičemž první osoba povinná k dani ruí této faktoringové společnosti za zaplacení uvedené vlastní směnkou k datu její splatnosti.

Podpisy

(*1) – Jednací jazyk: chorvatština.