

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0801

SODBA SODIŠ?A (osmi senat)

z dne 17. decembra 2020 (*1)

„Predhodno odlo?anje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Oprostitve – ?len 135(1)(b) in (d) – Pojma ‚dajanje kreditov‘ in ‚drugi pla?ilni instrumenti‘ – Sestavljene transakcije – Glavna storitev – Dajanje na voljo denarnih sredstev proti pla?ilu – Prenos menice na družbo za faktoring in prejetega denarja na izdajatelja menice“

V zadevi C?801/19,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upravni sud u Zagrebu (upravno sodiš?e v Zagrebu, Hrvaška) z odlo?bo z dne 15. oktobra 2019, ki je na Sodiš?e prispela 31. oktobra 2019, v postopku

FRANCK d.d., Zagreb

proti

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postopak, SODIŠ?E (osmi senat),

v sestavi N. Wahl, predsednik senata, A. Kumin in F. Biltgen (poro?evalec), sodniki,

generalni pravobranilec: J. Richard de la Tour,

sodni tajnik: M. Longar, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. septembra 2020,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

–

za FRANCK d.d., Zagreb V. A. Batarelo, I. Dvojkovi?, L. W. Vuchetich, T. Sadri?, M. K. Boha?ek, I. B. Pav?i?, F. Kralji?kovi? in M. Opa?ak, odvetnici,

–

za Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postopak N. Biloglav, D. Štimac in K. Tudek, agenti,

–

za hrvaško vlado G. Vidovi? Mesarek, M. Greguri? in B. Domitrovi?, agenti,

–

za Evropsko komisijo M. Mataija, A. Armenia in N. Gossement, agenti,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 135(1)(b) in (d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1; v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo FRANCK d.d., Zagreb (v nadaljevanju: Franck) in Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postopek (ministrstvo za finance Republike Hrvatske, oddelek za upravni spor; v nadaljevanju: ministrstvo za finance) glede določitve davka na dodano vrednost (DDV), dolgovanega zaradi plačila, ki ga je družba Franck prejela kot protidajatev za dajanje na voljo denarnih sredstev, prejetih od družb za faktoring, imetnic menic, ki jih je izdala družba Konzum d.d. in za katerih izplačilo je družba Franck jamčilo družbi Konzum d.d.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a)

dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]

(c)

storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

4

Člen 9(1) te direktive določa:

„Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve,

vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5

Člen 135(1) navedene direktive določa:

„Države članice oprostijo naslednje transakcije:

[...]

(b)

dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri;

[...]

(d)

transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov;

[...]“

Hrvaško pravo

6

Člen 40(1) Zakon o porezu na dodano vrednost (zakon o DDV) z dne 17. junija 2013 (Narodne novine, št. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 in 115/16; v nadaljevanju: zakon o DDV) določa:

„DDV so oproščeni:

[...]

(b)

dajanje kreditov in posojil, vključno z dejavnostjo posredovanja pri teh transakcijah, ter upravljanje kreditov in posojil, kadar to stori oseba, ki jih odobri;

[...]

(d)

transakcije, vključno z dejavnostjo posredovanja, na področju varovalnih, tekočih ali žiro računov, plačil, kreditnih plačil, dolgov, čekov ali drugih prenosljivih instrumentov, razen izterjave terjatev;

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7

Franck, gospodarska družba, katere dejavnost je predelava čaja in kave, je v obdobju od 1. januarja 2013 do 30. marca 2017 družbi Konzum, prodajni verigi na drobno, dala na voljo denarna sredstva s hkratno sklenitvijo treh vrst pogodb.

8

Na prvem mestu, na podlagi pogodbe, imenovane „pogodba o finančnem posojilu“, je družba Konzum, ki je bila imenovana za posojilodajalko, izdala menico družbi Franck, ki se je zavezala, da ji bo v gotovini izročila znesek, naveden na tej menici.

9

Na drugem mestu, v skladu s pogodbo, imenovano „pogodba o odstopu meničnih terjatev“, med katere podpisnicami so bile družba Franck, družba Konzum in neka družba za faktoring, je družba Franck navedeno menico prenesla na zadnje navedeno družbo, ki je s transakcijo, opredeljeno kot „regresni faktoring“, od 95 % do 100 % zneska te menice nakazala družbi Franck, ki je ta znesek nakazala na račun družbe Konzum, pri čemer je jamčila za izterjavo tega zneska ob zapadlosti te menice.

10

Na tretjem mestu, družba Konzum se je s pogodbo, imenovano „sporazum o poslovnem sodelovanju“, zavezala, da bo družbi Franck vrnila obresti in stroške, ki ji jih je zaračunala družba za faktoring, ter ji nakazala plačilo v višini 1 % zneska, navedenega na menici.

11

Pristojna davčna uprava je med nadzorom ugotovila, da je bilo navedeno plačilo zaračunano brez DDV. Ker je ta uprava menila, da to plačilo ni oproščeno plačila DDV, je za obdobje med letom 2013 in letom 2017 ugotovila nezadostnost obračunanega DDV v višini 15.060.808,80 hrvaških kun (HRK) (približno 2 milijona EUR) in zamudne obresti. Ministrstvo za finance je z odločbo z dne 28. julija 2018 zavrnilo ugovor, ki ga je družba Franck vložila zoper to odločbo o odmeri davka.

12

Upravni sud u Zagrebu (upravno sodišče v Zagrebu, Hrvaška), pri katerem je bila vložena tožba zoper navedeno odločbo, navaja, da je po mnenju družbe Franck ta v bistvu opravljala storitev dajanja posojil družbi Konzum, ki je na podlagi člena 40(1)(b) zakona o DDV oproščena plačila DDV. Poleg tega, ker so bile menice, ki jih je izdala družba Konzum, prenosljivi instrumenti v smislu točke (d) tega člena 40(1), naj bi bila storitev, ki jo je opravila družba Franck, oproščena tudi na podlagi te določbe.

13

Po navedbah tega sodišča pa ministrstvo za finance meni, da plačilo, ki ga je prejela družba Franck, pomeni protidajatev za storitev izterjave terjatev, za katero je ta družba delovala kot posrednik med družbami za faktoring in družbo Konzum, saj taka storitev v skladu s členom 40(1)(d) zakona o DDV ni oproščena plačila DDV. Ministrstvo za finance tako meni, da med družbama Franck in Konzum ni bilo kreditnega razmerja in da zadevnih transakcij prav tako ni mogoče opredeliti kot „faktoring“ med njima, saj menice niso bile izdane na podlagi dobave blaga ali storitev s strani družbe Franck.

V teh okoliščinah je Upravni sud u Zagrebu (upravno sodišče v Zagrebu) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„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 določen 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 [ali]

(b)

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

Pristojnost Sodišča

15

Spor o glavni stvari se nanaša na obdobje od 1. januarja 2013 do 30. marca 2017, medtem ko je Republika Hrvaška k Evropski uniji pristopila 1. julija 2013.

16

V skladu z ustaljeno sodno prakso je Sodišče pristojno za razlago prava Unije le takrat, kadar se ta razlaga nanaša na uporabo tega prava v novi državi članici od datuma njenega pristopa k Uniji (sodba z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 30 in navedena sodna praksa).

17

Ker se dejansko stanje v postopku v glavni stvari deloma nanaša na čas po navedenem datumu, je Sodišče pristojno, da odgovori na vprašanja za predhodno odločanje (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, točka 32 in navedena sodna

praksa).

Vprašanja za predhodno odločanje

18

Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 135(1)(b) in (d) Direktive o DDV razlagati tako, da se oprostitev plačila DDV, ki jo te določbe določajo za dajanje kreditov oziroma transakcije v zvezi z drugimi plačilnimi instrumenti, uporablja za transakcijo, s katero davčni zavezanec drugemu davčnemu zavezancu proti plačilu da na voljo denarna sredstva, ki jih je prejel od družbe za faktoring po tem, ko je nanjo prenesel menico, ki jo je izdal drugi davčni zavezanec, pri čemer prvi davčni zavezanec jamči tej družbi za faktoring za izplačilo navedene menice ob njeni zapadlosti.

19

Na prvem mestu, glede uporabe Direktive o DDV iz člena 2(1) te direktive izhaja, da so predmet DDV med drugim dobave blaga in storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo. Na podlagi člena 9(1), prvi pododstavek, navedene direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost. Pojem „ekonomska dejavnost“ je v členu 9(1), drugi pododstavek, te direktive opredeljen tako, da zajema vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve.

20

Glede tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba osebo, ki je že zavezanka za DDV za ekonomsko dejavnost, ki jo opravlja stalno, šteti za „davčnega zavezanca“ za vsako drugo ekonomsko dejavnost, ki jo opravlja priložnostno, če ta dejavnost pomeni dejavnost v smislu člena 9(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, točka 24 in navedena sodna praksa).

21

V obravnavanem primeru je transakcija iz postopka v glavni stvari, in sicer dajanje denarnih sredstev na voljo proti plačilu, „ekonomska dejavnost“ v smislu člena 9(1) Direktive o DDV. Okoliščina, da ta transakcija ne ustreza glavni dejavnosti družbe Franck, ki zajema predelavo čaja in kave, ne izključuje, da je ta družba z izvedbo navedene transakcije ravnala v okviru svoje ekonomske dejavnosti.

22

Na drugem mestu je treba poudariti, da je transakcija iz postopka v glavni stvari, kot je opisana v točkah od 6 do 9 te sodbe, sestavljena iz niza transakcij, pri katerih so sodelovale tri pravne osebe, in sicer družba Franck, družba Konzum in neka družba za faktoring, z izvajanjem treh vrst ločenih pogodb.

23

Glede tega iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je treba, kadar transakcija obsega skupek elementov in dejanj, upoštevati vse okoliščine, v katerih se opravi zadevna transakcija, da bi se ugotovilo, ali ta transakcija v smislu DDV povzroči nastanek dveh ali več ločenih storitev ali ene enotne storitve (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Hering, C-71/18, EU:C:2019:660, točka 35 in navedena sodna praksa).

24

V nekaterih okoliščinah je namreč treba več formalno ločenih storitev, ki bi lahko bile opravljene ločeno in bi bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, če niso samostojne (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, točka 37 in navedena sodna praksa).

25

Storitev je treba šteti za enotno, kadar sta dva ali več elementov ali dejanj, ki jih za stranko opravi davčni zavezanec, tako tesno povezana, da dejansko sestavljata eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna. Tako je tudi, kadar je treba eno ali več storitev šteti za glavno storitev in drugo ali druge storitve za eno ali več pomožnih storitev, ki se z davnega vidika obravnavajo enako kot glavna storitev. Zlasti je treba storitev šteti za pomožno storitev glede na glavno storitev, če za stranke ni cilj, temveč sredstvo za uporabo glavne storitve ponudnika storitve pod najboljšimi pogoji (sodba z dne 4. septembra 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, točka 38 in navedena sodna praksa).

26

V tem okviru je treba poudariti, po eni strani, da Sodišče pri ugotavljanju, ali transakcija, ki obsega več storitev, pomeni enotno transakcijo v smislu DDV, upošteva gospodarski cilj te transakcije in interes prejemnikov storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 8. decembra 2016, Stock'94, C-208/15, EU:C:2016:936, točka 29 in navedena sodna praksa).

27

Po drugi strani je treba opozoriti, da so v okviru sodelovanja, vzpostavljenega na podlagi člena 267 PDEU, nacionalna sodišča pristojna za ugotavljanje, ali v posameznem primeru davčni zavezanec opravlja enotno storitev, in glede tega dokončno presodijo vsa dejstva. Vendar mora Sodišče navedenim sodiščem dati vse elemente razlage prava Unije, ki jim lahko koristijo pri razsojanju predložene zadeve (sodba z dne 8. decembra 2016, Stock'94, C-208/15, EU:C:2016:936, točka 30 in navedena sodna praksa).

28

V obravnavanem primeru ni sporno, da je bil gospodarski cilj transakcije iz postopka v glavni stvari zadovoljiti kapitalske zahteve družbe Konzum, saj si ta zaradi svoje stopnje zadolženosti in stopnje zadolženosti skupine, katere del je bila, ni mogla izposoditi denarnih sredstev pri finančnih institucijah na Hrvaškem.

29

Iz tega sledi – kar mora preveriti predložitveno sodišče – da je treba glavno storitev, ki jo je opravila družba Franck, šteti za dajanje denarnih sredstev, ki jih je družba Franck prejela od družbe za faktoring, na voljo družbi Konzum. Druge storitve, ki jih zagotavlja družba Franck z izvajanjem treh vrst pogodb, katerih podpisnica je, je treba šteti za pomožne storitve glede na to glavno storitev, ki nimajo cilja, ki bi bil neodvisen od cilja te glavne storitve.

30

Na tretjem mestu je treba glede vprašanja, ali taka storitev spada v eno ali več oprostitev iz člena 135(1) Direktive o DDV, opozoriti, da so – kot izhaja iz ustaljene sodne prakse – te oprostitve

samostojni pojmi prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV v posameznih državah članicah (sodba z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, točka 21 in navedena sodna praksa).

31

Poleg tega se izrazi, uporabljeni za opis oprostitev iz člena 135(1) Direktive o DDV, razlagajo ozko, saj te oprostitve pomenijo izjeme od splošnega načela, po katerem se DDV plača za vsako dobavo blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo (sodba z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, točka 22 in navedena sodna praksa).

32

Vendar pa mora biti razlaga teh izrazov v skladu s cilji, ki se jim sledi z navedenimi oprostitvami, in mora spoštovati načelo davčne nevtralnosti, ki je neločljivo povezano s skupnim sistemom DDV. Tako to pravilo ozke razlage ne pomeni, da je treba izraze, uporabljene za opredelitev oprostitev iz navedene določbe, razlagati tako, da bi bil tem oprostitvam odvzet učinek (sodba z dne 2. julija 2020, Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Storitve namestitve v podatkovnem centru), C-215/19, EU:C:2020:518, točka 39 in navedena sodna praksa).

33

Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba preučiti, ali storitev, kakršna je ta, navedena v točki 28 te sodbe, spada med oproščene transakcije iz člena 135(1)(b) in (d) Direktive o DDV.

34

Glede člena 135(1)(b) Direktive o DDV je treba opozoriti, po eni strani, da so transakcije, ki so na podlagi te določbe oproščene plačila davka, opredeljene glede na naravo opravljenih storitev, ne pa glede na to, kdo jih opravlja ali prejema, zato uporaba teh oprostitev ni odvisna od statusa subjekta, ki zagotavlja te storitve (glej v tem smislu sodbi z dne 4. maja 2019, Abbey National, C-169/18, EU:C:2006:412, točka 43, in z dne 21. junija 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, točka 25).

35

Natančneje, navedbo „dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti“ iz navedene določbe je treba razlagati široko, zato njenega obsega ni mogoče omejiti le na posojila in kredite, ki jih odobrijo banke in finančne institucije. Taka razlaga je namreč podprta s ciljem skupnega sistema, uvedenega z Direktivo o DDV, s katerim se zlasti želi zagotoviti enako obravnavanje davčnih zavezancev (glej v tem smislu sodbo z dne 15. maja 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, točki 44 in 45 ter navedena sodna praksa).

36

Po drugi strani iz sodne prakse Sodišča izhaja, da dajanje kreditov v smislu člena 135(1)(b) Direktive o DDV pomeni zlasti dajanje na voljo kapitala proti plačilu (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, točka 38).

37

Če je tako plačilo med drugim zavarovano s plačilom obresti, ni mogoče izključiti drugih oblik protidajatev. Sodišče je tako že imelo priložnost šteti, da vnaprejšnje financiranje nakupa blaga kot

protidajatev za povežanje zneska, ki ga je vrnil upravilec do tega financiranja, pomeni finančno transakcijo, ki je podobna dajanju kredita in je zato na podlagi navedene določbe oproščena plačila DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 15. maja 2019, Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, točki 47 in 48).

38

Glede spora o glavni stvari iz zgoraj navedenega izhaja, da okoliščina, da družba Franck ni banka ali finančna institucija, ne izključuje, da bi lahko storitev, kakršna je ta, ki jo opravlja, pomenila dajanje kreditov v smislu člena 135(1)(b) Direktive o DDV. Predložitveno sodišče mora za oprostitev, ki je v tej določbi določena za tako storitev, preveriti, ali je plačilo, ki ga je družba Franck prejela od družbe Konzum, protidajatev za dajanje zadevnih denarnih sredstev na voljo zadnjenavedeni družbi.

39

Poleg tega ni pomembno, da denarna sredstva, ki so bila dana na voljo, niso bila vrnjena družbi Franck, ampak družbam za faktoring. Kot namreč Komisija opozarja v pisnih stališčih, člen 135(1)(b) Direktive o DDV za navedeno oprostitev ne določa obveznosti vračila kreditov osebi, ki jih je odobrila.

40

Glede člena 135(1)(d) Direktive o DDV je treba spomniti, da v skladu s to določbo države članice oprostijo transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z „depoziti in tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti“.

41

Kot je razsodilo Sodišče, navedene transakcije, vključno s tistimi, ki se nanašajo na „druge plačilne instrumente“, spadajo na področje finančnih transakcij in se nanašajo zlasti na plačilne instrumente, katerih način delovanja vključuje prenos denarja (glej v tem smislu sodbi z dne 12. junija 2014, Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, točke od 36 do 38, in z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 40).

42

Glede postopka v glavni stvari je treba ugotoviti, da so menice, ki jih je izdala družba Konzum, „plačilni instrumenti“ v smislu člena 135(1)(d) Direktive o DDV, ker – kot je razvidno iz predložitvene odločbe – vsebujejo obveznost družbe Konzum kot izdajateljice, da imetniku plačata znesek, ki je bil določen ob zapadlosti teh menic.

43

Te ugotovitve ne omajajo okoliščina, da je bila družba Konzum v nasprotju s to obveznostjo v pogodbah o navedenih menicah navedena kot kreditodajalka in družba Franck kot kreditjemalka.

44

Opozoriti je namreč treba, da v nasprotju s formalno opredelitvijo pogodbenih strank upoštevanje ekonomske in poslovne stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, točka 43 in navedena sodna praksa).

45

Da bi bilo mogoče storitev, kakršna je ta, ki jo opravlja družba Franck, šteti za transakcijo v zvezi z drugimi plačilnimi instrumenti, ki je oproščena na podlagi člena 135(1)(d) Direktive o DDV, mora ta storitev s splošnega vidika tvoriti ločeno celoto, katere posledica je izpolnitev posebnih in bistvenih nalog take transakcije. V zvezi s tem je treba storitev v smislu Direktive o DDV razlikovati od zgolj fizične ali tehnične storitve (glej v tem smislu sodbi z dne 22. oktobra 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, točka 39, in z dne 26. maja 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, točka 40).

46

V obravnavanem primeru je iz predložitvene odločbe razvidno, da je bila storitev dajanja na voljo denarnih sredstev neločljivo povezana z izdajo menic, saj je družba Franck s tem, da je na družbe za faktoring prenesla ta denarna sredstva, od teh družb prejela zneske, ki jih je dala na voljo družbi Konzum. Ker je bila družba Franck pogodbeni stranka pri pogodbah, ki so se nanašale na menice, je očitno, da je izpolnila posebne in bistvene naloge transakcije, ki se je nanašala nanje, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

47

Zato je treba ob pridržku tega preverjanja ugotoviti, da storitev, kakršna je ta, navedena v točki 28 te sodbe, pomeni transakcijo v zvezi z drugimi plačilnimi instrumenti, ki je v skladu s členom 135(1)(d) Direktive o DDV oproščena plačila DDV.

48

Vendar hrvaška vlada v pisnih stališjih trdi, da storitev, ki jo opravlja družba Franck, pomeni izterjavo terjatev, ki je v skladu s členom 135(1)(d) Direktive o DDV izključena iz oprostitve iz te določbe. Glede tega naj bi družba Franck delovala kot posrednik med družbami za faktoring in družbo Konzum, ker naj bi prevzela dolg zadnjenavedene družbe in ga predala navedenim družbam za njegov odkup, pri čemer je kot porok za dolg prevzela tveganje neplačila.

49

Take trditve ni mogoče sprejeti.

50

Čeprav namreč transakcija, v okviru katere podjetje odkupuje terjatve s prevzemom tveganja neplačila dolžnikov proti plačilu, res pomeni izterjavo terjatev, ki je izključena iz oprostitve na podlagi navedene določbe (glej v tem smislu sodbo z dne 26. junija 2003, MKG-Krafftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, točka 80), pa je očitno – kar mora preveriti predložitveno sodišče – da v obravnavanem primeru družba Franck ni niti opravila take transakcije niti ni delovala kot posrednik za družbe za faktoring v tem okviru. Ravno nasprotno, iz predložitvene odločbe je razvidno, da je družba Konzum plačilo, ki ga je prejela, plačala kot protidajatev za dajanje na voljo denarnih sredstev. Poleg tega je družba Franck tem družbam za faktoring plačala obresti in stroške, ki ji jih je nato vrnila družba Konzum.

51

Poleg tega na oprostitve plačila DDV ne vpliva okoliščina, na katero se sklicuje hrvaška vlada, da je bil namen transakcije iz postopka v glavni stvari obiti hrvaško bančno ureditev, ki bankam prepoveduje dajanje posojil družbi, kot je družba Konzum, zaradi njene stopnje zadolženosti.

52

V skladu z ustaljeno sodno prakso namreč načelo davčne nevtralnosti v zvezi z obračunavanjem DDV nasprotuje splošnemu razlikovanju med nedopustnimi in dopustnimi transakcijami (sodba z dne 10. novembra 2011, *The Rank Group*, C-259/10 in C-260/10, EU:C:2011:719, točka 45 in navedena sodna praksa). Morebitne nedopustnosti transakcije iz postopka v glavni stvari torej ni mogoče upoštevati za oprostitve, določeno v členu 135(1)(b) in (d) Direktive o DDV.

53

Glede na vse zgoraj navedene preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 135(1)(b) in (d) Direktive o DDV razlagati tako, da se oprostitve plačila DDV, ki jo te določbe določajo za dajanje kreditov in transakcije v zvezi z drugimi plačilnimi instrumenti, uporablja za transakcijo, s katero davčni zavezanec drugemu davčnemu zavezancu proti plačilu da na voljo denarna sredstva, ki jih je prejel od družbe za faktoring po tem, ko je nanjo prenesel menico, ki jo je izdal drugi davčni zavezanec, pri čemer prvi davčni zavezanec tej družbi za faktoring jamči za izplačilo navedene menice ob njeni zapadlosti.

Stroški

54

Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 135(1)(b) in (d) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da se oprostitve plačila davka na dodano vrednost, ki jo te določbe določajo za dajanje kreditov in transakcije v zvezi z drugimi plačilnimi instrumenti, uporablja za transakcijo, s katero davčni zavezanec drugemu davčnemu zavezancu proti plačilu da na voljo denarna sredstva, ki jih je prejel od družbe za faktoring po tem, ko je nanjo prenesel menico, ki jo je izdal drugi davčni zavezanec, pri čemer prvi davčni zavezanec tej družbi za faktoring jamči za izplačilo navedene menice ob njeni zapadlosti.

Podpisi

(*1) Jezik postopka: hrvaščina.