Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

17 декември 2020 година*

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Случаи на освобождаване — Член 135, параграф 1, букви б) и г) — Понятия „отпускане на кредит“ и „други прехвърляеми инструменти“ — Сложни сделки — Основна услуга — Предоставяне на разположение на парични средства срещу възнаграждение — Прехвърляне на запис на заповед на факторингово дружество и превеждане на получената сума на издателя на записа на заповед“

По дело C-801/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upravni sud u Zagrebu (Административен съд Загреб, Хърватия) с акт от 15 октомври 2019 г., постъпил в Съда на 31 октомври 2019 г., в рамките на производство по дело

FRANCK d.d., Zagreb

срещу

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

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: N. Wahl, председател на състава, A. Kumin и F. Biltgen (докладчик), съдии,

генерален адвокат: J. Richard de la Tour

секретар: M. Longar, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 септември 2020 г.,

като има предвид становищата, представени:

– За FRANCK d.d., Zagreb, от V.°A. Batarelo, I. Dvojković, L.°W. Vuchetich, T. Sadrić, M.°K. Bohaček, I.°B. Pavčić, F. Kraljičković и M. Opačak, odvjetnici,

– за Ministarstvo financija Republike Hrvatske Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak, от N. Biloglav, D. Štimac и K. Tudek, в качеството на представители,

– за хърватското правителство, от G. Vidović Mesarek, M. Gregurić и B. Domitrović, в качеството на представители,

* Език на производството: хърватски.

– за Европейската комисия, от M. Mataija, A. Armenia и N. Gossement, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между FRANCK d.d., Zagreb (наричано по-нататък „Franck“) и Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (Министерство на финансите на Република Хърватия, служба по административни спорове, наричано по-нататък „Министерството на финансите“) по повод определянето на данъка върху добавената стойност (ДДС), дължим вследствие на възнаграждението, получено от Franck срещу предоставянето на Konzum d.d. на парични средства, получени от факторингови дружества, притежаващи издадени от последното записи на заповед, заплащането по които е гарантирано от Franck.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

а) възмездната доставка на стоки на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Член 9, параграф 1 от тази директива предвижда:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Съгласно член 135, параграф 1 от посочената директива:

„Държавите членки освобождават следните сделки:

[…]

б) отпускането и договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска.

[…]

г) сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти, но с изключение на събирането на дългове;

[…]“.

Хърватското право

6 Член 40, параграф 1 от Zakon o porezu na dodanu vrijednost (Закон за ДДС) от 17 юни 2013 г. (Narodne novine, бр. 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14 и 115/16, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) гласи:

„Освобождават се от облагане с ДДС:

[…]

b) отпускането на кредити и заеми, включително посредническата дейност по тези сделки, и управлението на кредити и заеми, когато то се извършва от лицето, което ги отпуска;

[…]

d) сделките, включително посредническата дейност, в областта на спестовните сметки, текущите сметки, сметките по преводи и по разплащания, банковите преводи, вземанията, чековете и другите прехвърляеми инструменти, с изключение на събирането на вземания;

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

7 В периода от 1 януари 2013 г. до 30 март 2017 г. Franck — търговско дружество, чиято дейност се състои в преработка на чай и кафе, предоставя парични средства на разположение на Konzum — верига за продажби на дребно, чрез едновременното сключване на три вида договори.

8 На първо място, в изпълнение на договор, наречен „договор за финансов заем“, Konzum, обозначено като заемодател, издава запис на заповед на Franck, посочен като заемател, който се задължава да му предаде в брой посочената в този запис на заповед сума.

9 На второ място, съгласно договор, наречен „договор за прехвърляне на вземания по записи на заповед“, чиито страни са Franck, Konzum и факторингово дружество, Franck прехвърля посочения запис на заповед на последното, което чрез сделка, квалифицирана като „факторинг с

регрес“, плаща от 95 % до 100 % от размера му на Franck, което след това превежда тази сума по сметката на Konzum, действайки същевременно като гарант за събирането му при падежа на същия запис на заповед.

10 На трето място, с договор, наречен „споразумение за търговско сътрудничество“, Konzum се задължава да възстанови на Franck лихвите и разходите, фактурирани на последното от факторинговото дружество, както и да му заплати възнаграждение в размер на 1 % от посочената в записа на заповед сума.

11 При проверка компетентният данъчен орган установява, че посоченото възнаграждение е било фактурирано без ДДС. Тъй като счита, че не е освободено от ДДС, за периода 2013—2017 г. тази администрация установява недостатъчност на декларирания ДДС, възлизаща на 15 060 808,80 хърватски куни (HRK) (около 2 милиона евро), както и лихви за забава. С решение от 28 юли 2018 г. Министерството на финансите отхвърля подадената от Franck жалба по административен ред срещу този ревизионен акт.

12 Сезиран с жалба срещу посоченото решение, Upravni sud u Zagrebu (Административен съд Загреб, Хърватия) отбелязва, че според Franck то е предоставило по същество услуга по отпускане на заем на Konzum, освободена от ДДС съгласно член 40, параграф 1, буква b) от Закона за ДДС. Освен това, доколкото издадените от Konzum записи на заповед са прехвърляеми инструменти по смисъла на посочения параграф 1, буква d), предоставената от Franck услуга е освободена и въз основа на тази разпоредба.

13 Според тази юрисдикция Министерството на финансите обаче смята, че полученото от Franck възнаграждение представлява насрещна престация за услуга по събиране на вземания, за която последното е действало като посредник между факторинговите дружества и Konzum, като такава услуга не е освободена от ДДС в съответствие с член 40, параграф 1, буква d) от Закона за ДДС. В този смисъл Министерството на финансите счита, че между Franck и Konzum няма кредитно правоотношение, като въпросните сделки не могат да се квалифицират и като „факторинг“ между тях, тъй като записите на заповед не са издадени въз основа на доставката на стоки или услуги от Franck.

14 При тези обстоятелства Upravni sud u Zagrebu (Административен съд Загреб) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Представлява ли услугата по предоставяне на разположение на парични средства от страна на жалбоподателя, който не е финансова институция, срещу еднократно възнаграждение от 1 % услуга, която може да се счита за „отпускане и договаряне на кредит, както и управление на кредита от страна на лицето, което го отпуска“ по смисъла на разпоредбата член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС, въпреки че формално жалбоподателят не е посочен в договора като заемодател?

2) Счита ли се записът на заповед — а именно ценната книга, съдържаща задължение на издателя да плати определена парична сума на лицето, което е посочено като кредитор в тази ценна книга, или на лицето, което впоследствие е придобило ценната книга по законоустановен начин — за „друг прехвърляем инструмент“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС?

3) Представлява ли услугата на жалбоподателя, в рамките на която жалбоподателят срещу възнаграждението от 1 %, получено от издателя на записа на заповед, прехвърля получения запис на заповед на факторингово дружество, а сумата, получена от факторинговото

дружество, прехвърля на издателя на записа на заповед като същевременно гарантира на факторинговото дружество, че издателят на записа на заповед ще погаси задължението по записа на заповед на падежа му:

а) услуга, която е освободена от ДДС по смисъла на член 135, [параграф 1, буква] б) от Директивата за ДДС; [или]

б) услуга, която е освободена от ДДС по смисъла на член 135, [параграф 1, буква] г) от Директивата за ДДС?“.

Относно компетентността на Съда

15 Спорът в главното производство се отнася до периода от 1 януари 2013 г. до 30 март 2017 г., а Република Хърватия се присъединява към Европейския съюз на 1 юли 2013 г.

16 Впрочем съгласно постоянната съдебна практика Съдът е компетентен да тълкува правото на Съюза, що се отнася до прилагането му в нова държава членка, единствено от момента на присъединяването ѝ към Съюза (решение от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, т. 30 и цитираната съдебна практика).

17 Тъй като част от фактите по главното производство са настъпили след тази дата, Съдът е компетентен да отговори на преюдициалните въпроси (вж. в този смисъл решение от 3 юли 2019 г., UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, т. 32 и цитираната съдебна практика).

По преюдициалните въпроси

18 С въпросите си, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС съответно за отпускането на кредити и за сделките с други прехвърляеми инструменти се прилага по отношение на сделка, която за данъчнозадълженото лице се състои в предоставяне на разположение на друго данъчнозадължено лице срещу възнаграждение на парични средства, получени от факторингово дружество след прехвърлянето на последното на запис на заповед, издаден от второто данъчнозадължено лице, като първото данъчнозадължено лице гарантира на това факторингово дружество възстановяването на сумата по посочения запис на заповед на падежа му.

19 На първо място, що се отнася до приложимостта на Директивата за ДДС, от член 2, параграф 1 от тази директива следва, че подлежат на облагане с ДДС по-специално доставките на стоки и на услуги, извършени възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. По силата на член 9, параграф 1, първа алинея от посочената директива за данъчнозадължено лице се счита всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място. Понятието „икономическа дейност“ е дефинирано в член 9, параграф 1, втора алинея от същата директива като обхващащо всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги.

20 В това отношение от практиката на Съда следва, че лице, което вече е регистрирано за целите на ДДС поради дейност, която упражнява постоянно, трябва да се счита за „данъчнозадължено лице“ по отношение на всяка друга икономическа дейност, която то упражнява инцидентно, при условие че тази дейност представлява „дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2019 г., Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, т. 24 и цитираната съдебна практика).

21 В случая разглежданата в главното производство сделка, състояща се в предоставянето на разположение на парични средства срещу възнаграждение, представлява „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС. Обстоятелството, че тази сделка не съответства на основната дейност на Franck, състояща се в преработката на чай и на кафе, не изключва възможността това дружество, като осъществява посочената сделка, да е действало в рамките на икономическата си дейност.

22 На второ място, следва да се отбележи, че разглежданата в главното производство сделка, описана в точки 7—10 от настоящото решение, се състои от поредица от сделки, в които три юридически лица, а именно Franck, Konzum и факторингово дружество, участват в изпълнението на три вида отделни договори.

23 В това отношение от практиката на Съда следва, че когато една сделка се състои от съвкупност от елементи и действия, трябва да бъдат отчетени всички обстоятелства, при които тя протича, за да се определи дали за целите на ДДС са налице две или повече различни доставки или една-единствена доставка (решение от 4 септември 2019 г., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 35 и цитираната съдебна практика).

24 Всъщност при определени обстоятелства няколко формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са самостоятелни (решение от 4 септември 2019 г., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 37 и цитираната съдебна практика).

25 Налице е една-единствена сделка по-специално когато два или повече елемента или действия, доставени от данъчнозадълженото лице на клиента, са толкова тясно свързани, че обективно образуват една-единствена неделима икономическа престация, чието разделяне на части би било изкуствено. Такъв е случаят и когато една или множество доставки съставляват една основна доставка, а другата доставка или доставки съставлява/т една или множество съпътстващи доставки, които подлежат на същото данъчно третиране като основната. По-конкретно, една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща основната доставка, когато за клиентите представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика (решение от 4 септември 2019 г., KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, т. 38 и цитираната съдебна практика).

26 В този контекст следва да се отбележи, от една страна, че за да определи дали сделка, включваща няколко доставки, представлява една единна сделка за целите на ДДС, Съдът взема предвид както икономическата цел на тази сделка, така и интересите на получателите на доставката (вж. в този смисъл решение от 8 декември 2016 г., Stock ‘94, C-208/15, EU:C:2016:936, т. 29 и цитираната съдебна практика).

27 От друга страна, важно е да се припомни, че в рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество само националните юрисдикции могат да определят дали в конкретния случай данъчнозадълженото лице прави една единна доставка и да извършват всички окончателни фактически преценки в това отношение. Същевременно обаче Съдът следва да предоставя на запитващите юрисдикции всички насоки за тълкуване на правото на Съюза, които могат да бъдат полезни за решаване на делото, с което те са сезирани (решение от 8 декември 2016 г., Stock ‘94, C-208/15, EU:C:2016:936, т. 30 и цитираната съдебна практика)

28 В случая е безспорно, че икономическата цел на разглежданата в главното производство сделка е да се задоволят нуждите от капитали на Konzum, тъй като последното не може да заеме средства от финансовите институции в Хърватия поради своето равнище на задлъжнялост и поради това на групата, от която е част.

29 Следователно, освен ако запитващата юрисдикция не установи друго, предоставената от Franck основна услуга трябва да се счита за предоставяне на разположение на Konzum на паричните средства, които Franck е получило от факторинговото дружество. За другите извършени от него услуги в изпълнение на трите вида договори, по които е страна, трябва да приеме, че са акцесорни към основната услуга и че нямат цел, различна от тази на последната.

30 На трето място, относно въпроса дали такава услуга спада към един или няколко от случаите на освобождаване по член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС, следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика тези случаи представляват самостоятелни понятия на правото на Съюза, които имат за цел да се избегнат различия в прилагането на режима на ДДС в различните държави членки (решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, т. 21 и цитираната съдебна практика).

31 Освен това формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи на освобождаване са изключения от общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС (решение от 2 юли 2020 г., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, т. 22 и цитираната съдебна практика).

32 Тълкуването на тези формулировки обаче трябва да е съобразено с целите на въпросните освобождавания и с изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани за определяне на посочените в тази разпоредба случаи на освобождаване, трябва да се тълкуват по начин, който би лишил освобождаването от действие (решение от 2 юли 2020 г., Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Услуга за съхранение в център за данни), C-215/19, EU:C:2020:518, т. 39 и цитираната съдебна практика).

33 С оглед на изложените по-горе съображения следва да се разгледа въпросът дали услуга като посочената в точка 29 от настоящото решение спада към освободените сделки по член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директивата за ДДС.

34 Относно член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС следва да се припомни, че освободените съгласно тази разпоредба сделки се определят в зависимост от естеството на предоставените услуги, а не в зависимост от доставчика или получателя на услугата, така че прилагането на тези освобождавания не зависи от статута на субекта, който предоставя тези услуги (решение от 15 май 2019 г., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, т. 43 и цитираната съдебна практика).

35 По-специално изразът „отпускане и договаряне на кредит“, който се съдържа в посочената разпоредба, следва да се тълкува широко, така че неговият обхват не може да бъде ограничен само до заемите и кредитите, отпускани от банкови и финансови институции. Всъщност това тълкуване се потвърждава от целта на общата система, въведена с Директивата за ДДС, която е по-специално да се гарантира равно третиране на данъчнозадължените лица (вж. в този смисъл решение от 15 май 2019 г., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, EU:C:2019:412, т. 44 и 45 и цитираната съдебна практика).

36 От друга страна, от практиката на Съда следва, че отпускането на кредит по смисъла на член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС се състои в предоставянето на разположение на капитал срещу възнаграждение (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2019 г., Paulo Nascimento Consulting, C-692/17, EU:C:2019:867, т. 38).

37 Макар подобно възнаграждение да се осигурява по-специално посредством заплащане на лихви, други форми на насрещна престация не могат да бъдат изключени. Така Съдът вече е имал повод да приеме за финансова сделка, която е сходна с отпускането на кредит и следователно е освободена от ДДС по силата на посочената разпоредба, предварителното финансиране на покупката на стоки срещу увеличение на сумата, изплащана от получателя на това финансиране (вж. в този смисъл решение от 15 май 2019 г., Vega International Car Transport and Logistic, C-235/18, EU:C:2019:412, т. 47 и 48).

38 Що се отнася до спора в главното производство, от изложеното по-горе следва, че обстоятелството, че Franck не е банкова или финансова институция, не изключва възможността услуга като извършената от последното да представлява отпускане на кредит по смисъла на член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС. Запитващата юрисдикция следва да провери за целите на предвиденото в тази разпоредба освобождаване за такава услуга дали възнаграждението, което Franck е получавало от Konzum, представлява насрещна престация за предоставянето на разположение на последното на съответните парични средства.

39 Освен това е без значение, че предоставените на разположение парични средства са били върнати не на Franck, а на дружествата за факторинг. Всъщност, както отбелязва Комисията в писменото си становище, член 135, параграф 1, буква б) от Директивата за ДДС не обвързва посоченото освобождаване със задължение за възстановяване на кредита от лицето, което го е отпуснало.

40 Що се отнася до член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, следва да се припомни, че съгласно тази разпоредба държавите членки освобождават сделките, отнасящи се по-специално до „депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, дългове, чекове и други прехвърляеми инструменти“.

41 Както е приел Съдът, посочените сделки, включително тези относно „други прехвърляеми инструменти“, спадат към сферата на финансовите сделки и се отнасят по-специално до платежни инструменти, чийто начин на функциониране включва прехвърляне на парични суми (вж. в този смисъл решения от 12 юни 2014 г., Granton Advertising, C-461/12, EU:C:2014:1745, т. 36—38 и от 22 октомври 2015 г., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, т. 40).

42 По отношение на главното производство следва да се приеме, че издадените от Konzum записи на заповед са „прехвърляеми инструменти“ по смисъла на член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, тъй като, както следва от акта за преюдициално запитване, те съдържат задължение за Konzum в качеството му на издател да заплати на поемателя определената сума на падежа им.

43 Този извод не се опровергава от обстоятелството, че в противоречие с това задължение в договорите относно посочените записи на заповед Konzum е бил определен като заемодател, а Franck — като заемател.

44 Всъщност следва да се припомни, че противно на формалното квалифициране на страните по договора, отчитането на действителното икономическо и търговско положение представлява основен критерий при прилагане на общата система на ДДС (вж. в този смисъл решение от 22 ноември 2018 г., MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, т. 43 и цитираната съдебна практика).

45 За да може услуга като извършената от Franck да се счита за сделка, отнасяща се до други прехвърляеми инструменти, която е освободена на основание член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС, тази услуга трябва, разгледана в общи линии, да представлява едно обособено цяло и да има като последица изпълнението на специфични и съществени за такава сделка функции. В това отношение освободената услуга по смисъла на Директивата за ДДС

трябва да се разграничава от извършването на материална или техническа услуга (вж. в този смисъл решения от 22 октомври 2015 г., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, т. 39 и от 26 май 2016 г., Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, т. 40).

46 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че услугата, състояща се в предоставянето на разположение на парични средства, е неделимо свързана с издаването на записите на заповед, тъй като въз основа на прехвърлянето на последните на факторинговите дружества Franck е получило от тези дружества сумите, които е предоставило на разположение на Konzum. Доколкото Franck е страна по договорите относно записите на заповед, видно е, че то е изпълнявало специфичните и съществени функции на свързана с тях сделка, което обаче запитващата юрисдикция следва да провери.

47 Ето защо, освен ако при посочената проверка се установи друго, следва да се приеме, че услуга като посочената в точка 29 от настоящото решение, представлява сделка, отнасяща се до други прехвърляеми инструменти, която е освободена на основание член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС.

48 В писменото си становище обаче хърватското правителство изтъква, че предоставената от Franck услуга представлява събиране на вземания, за което съгласно член 135, параграф 1, буква г) от Директивата за ДДС не се прилага освобождаването, предвидено в тази разпоредба. В това отношение Franck действало като посредник между факторинговите дружества и Konzum, тъй като е поело дълга на последното и го е прехвърлило на посочените дружества с оглед на изкупуването му, като същевременно в качеството си на гарант на дълга е поело за своя сметка и риска от неизпълнение от страна на длъжника.

49 Тези доводи не могат да се приемат.

50 Всъщност, макар сделката, с която оператор изкупува вземания, като поема риска от неизпълнение от страна на длъжниците срещу възнаграждение, да представлява несъмнено събиране на вземания, за което не се прилага освобождаването съгласно посочената разпоредба (вж. в този смисъл решение от 26 юни 2003 г., MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, EU:C:2003:377, т. 80), видно е, че в случая Franck нито е осъществило такава сделка, нито е действало като посредник за факторинговите дружества в това отношение, което запитващата юрисдикция все пак следва да провери. Напротив, от акта за преюдициално запитване следва, че полученото от него възнаграждение е изплатено от Konzum за предоставянето на разположение на парични средства. Освен това Franck е заплатило на тези факторингови дружества лихви и разходи, които впоследствие Konzum му е възстановило.

51 От друга страна, за целите на освобождаването от ДДС е без значение изтъкнатото от хърватското правителство обстоятелство, че целта на разглежданата в главното производство сделка е да се заобиколи хърватската банкова правна уредба, която забранява на банките да отпускат заеми на дружество като Konzum поради неговата степен на задлъжнялост.

52 Всъщност съгласно постоянната съдебна практика принципът на данъчен неутралитет не допуска при облагането с ДДС да се прави общо разграничение между законните и незаконните сделки (решение от 10 ноември 2011 г., The Rank Group, C-259/10 и C-260/10, EU:C:2011:719, т. 45 и цитираната съдебна практика). Следователно евентуалната незаконност на разглежданата в главното производство сделка не може да се вземе предвид за целите на освобождаването, предвидено в член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директивата за ДДС.

53 Предвид всички съображения, изложени по-горе, на поставените въпроси следва да се отговори, че член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тези разпоредби освобождаване от ДДС съответно за отпускането на кредити и за сделките с други прехвърляеми инструменти се прилага по отношение на сделка, която за

данъчнозадълженото лице се състои в предоставяне на разположение на друго данъчнозадължено лице срещу възнаграждение на парични средства, получени от факторингово дружество след прехвърлянето на последното на запис на заповед, издаден от второто данъчнозадължено лице, като първото данъчнозадължено лице гарантира на това факторингово дружество възстановяването на сумата по посочения запис на заповед на падежа му.

По съдебните разноски

54 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

Член 135, параграф 1, букви б) и г) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в тези разпоредби освобождаване от данък върху добавената стойност съответно за отпускането на кредити и за сделките с други прехвърляеми инструменти се прилага по отношение на сделка, която за данъчнозадълженото лице се състои в предоставяне на разположение на друго данъчнозадължено лице срещу възнаграждение на парични средства, получени от факторингово дружество след прехвърлянето на последното на запис на заповед, издаден от второто данъчнозадължено лице, като първото данъчнозадължено лице гарантира на това факторингово дружество възстановяването на сумата по посочения запис на заповед на падежа му.

Подписи