

**Дело C-695/19****Резюме на преюдициално запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

20 септември 2019 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Португалия)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

10 септември 2019 г.

**Жалбоподател:**

Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.

**Отвeтник:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**Предмет на главното производство**

Предмет на главното производство са актове за установяване на задължения по ДДС и компенсаторни лихви, издадени от Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган; наричан по-нататък „АТ“) за годините 2014, 2015, 2016 и 2017 във връзка със сделки на жалбоподателя Requerente Rádio Popular, S.A. за удължаване на гаранцията

**Предмет и правни основания на преюдициалното запитване**

Запитването, отправено на основание член 267 ДФЕС, поставя въпроса дали положението на жалбоподателя Requerente Rádio Popular, S.A., що се отнася до дейността във връзка с удължаване на гаранцията, може да попадне в приложното поле на член 23, параграф 5 от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) (Кодекс за данъка върху добавената стойност) за целите на изключването на подлежащата на приспадане част.

## Преюдициален въпрос

Представяват ли финансови сделки посредническите сделки по продажба на удължаване на гаранцията на електродомакински уреди, осъществени от данъчнозадължено лице по ДДС, чиято основна дейност е продажбата на електроуреди на потребители, или са приравнени на тях по силата на принципите на неутралитет и ненарушаване на конкуренцията за целите на изключването на обема им от изчисляването на подлежащата на приспадане част съгласно член 135, параграф 1, букви б) и/или в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г.?

## Релевантни разпоредби на правото на Съюза

Членове 135, 173 и 174 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък: „Директивата за ДДС“).

## Релевантни разпоредби на националното право

Член 23 от Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) (Кодекс за данъка върху добавената стойност)

## Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A. (наричан по-нататък „жалбоподателят“), със седалище в Майя, Португалия, е предприятие с предмет на дейност продажбата на електродомакински уреди и компютърно и телекомуникационно оборудване. Наред с продажбата на електродомакински уреди по желание на клиента жалбоподателят продава и удължавания на гаранцията, които предоставят на клиента удължаване на първоначалната гаранция за сметка на доставчика на марката, а жалбоподателят действа като посредник между застрахователното дружество и крайния клиент.
- 2 Жалбоподателят не начислява ДДС върху дейността по продажба на удължаване на гаранцията, но приспада изцяло заплатения от него ДДС върху стоките и услугите, закупени за развитие на цялостната му дейност.
- 3 АТ извършва частична проверка (по ДДС) на жалбоподателя за 2014 г. и 2015 г., която впоследствие е разширена до 2016 г. и 2017 г.
- 4 В доклада от проверката се заключава, че тъй като осъществените от Rádio Popular сделки по удължаване на гаранцията не се считат за финансови операции, член 23, параграф 5 от CIVA не се прилага, поради което те не се изключват от изчисляването на подлежащата на приспадане част, посочена в параграф 1, буква б) от същия член. Той добавя също, че прилагането на

тази разпоредба следва винаги да се изключи предвид обичайния характер на сделките по удължаване на гаранция, осъществени от жалбоподателя, а това изключвало напълно възможността те да се считат за съпътстващи по отношение на дейността на данъчнозадълженото лице. При това положение съгласно член 23, параграф 1, буква b) от CIVA платеният данък за придобиване на стоки и услуги със смесено предназначение подлежи само на частично приспадане (пропорционално), съответстващо на годишния обем на сделките, които са основание за приспадането.

- 5 Вследствие на проверките са издадени актове за установяване на задължение по ДДС и компенсаторни лихви на обща стойност 356 433,05 EUR (328 107,08 EUR ДДС и 28 325,97 EUR компенсаторни лихви).
- 6 На 24 януари 2019 г. жалбоподателят подава жалба пред запитващата юрисдикция с искане за отмяна на актовете за установяване на задължение по ДДС и компенсаторни лихви за годините 2014, 2015, 2016 и 2017, както и за изплащането на обезщетителни лихви.
- 7 В отговора си АТ застъпва тезата, че арбитражната жалба е неоснователна и иска спиране на производството до произнасянето на Съдът на Европейския съюз по повдигнатите основни правни въпроси.

#### **Основни доводи на страните в главното производство**

- 8 Жалбоподателят твърди, че посредническата дейност има само остатъчно съдържание в контекста на цялостната му дейност, тъй като е с незначителен мащаб, като общият годишен дял в печалбите за 2014, 2015, 2016 и 2017 години е съответно 4 %, 4 %, 5 % и 4 %. На тази дейност са посветени съвсем малка част от човешките ресурси, а делът на материалните ресурси е на практика несъществуващ.
- 9 Понятието за финансова сделка по смисъла на член 23, параграф 5 от CIVA трябва да се тълкува разширително, като обхваща сделките по застраховане и презастраховане предвид наложения принцип на неутралитет на ДДС; застрахователните сделки са част от финансовите сделки, по-специално в съответствие с Classificação das Atividades Económicas Portuguesas (CAE) (португалската класификация на икономическите дейности), а застрахователите се считат за финансови институции в широк смисъл с оглед на класическата триада на португалската финансова система: банки, фондова борса и застраховане.
- 10 Освобождаването на финансови сделки, включително операции по застраховане и презастраховане, понастоящем попада в обхвата на член 135, параграф 1 от Директивата за ДДС.
- 11 Правото на приспадане на ДДС е основно право, което не може да бъде ограничавано, освен в случаите, изрично предвидени от правото на Съюза

или общите принципи на правото, приети в тази област, например принципа за злоупотреба с право.

- 12 За целите на упражняването на правото на приспадане извършваната от жалбоподателя вторична посредническа дейност следва да се квалифицира като съпътстваща финансова сделка, която не се включва в изчисляването на подлежащата на приспадане част, доколкото понятието за финансова сделка се тълкува разширително, за да не бъде нарушен основният принцип на неутралитет на ДДС.
- 13 От своя страна, АТ поддържа, че трябва да се приложи практиката на Съда, произтичаща от решение EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) относно понятието за съпътстваща дейност, като според него разглежданата дейност на жалбоподателя не може да се квалифицира като съпътстваща, тъй като „макар продажбата на удължавания на гаранцията да представлява едва 4 % или 5 % от оборота, безспорно печалбата от тази дейност (около 35 %) за 2014 и 2015 година е по-висока от общата печалба на предприятието“. Според АТ самата устойчивост на жалбоподателя зависи от продажбата на удължавания на гаранцията.
- 14 От друга страна, нямало паралелизъм между продажбите на удължавания на гаранцията и финансовите сделки. Член 135 от Директивата за ДДС ясно разграничава застрахователните сделки от финансовите сделки, като се позовава на буква а) по отношение на застрахователните сделки и на букви б) — ж) по отношение на финансовите сделки. Така разграничението между „застрахователни сделки“ и „финансови сделки“ е видно от изключването на застрахователните сделки от член 174, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС, като тази разпоредба, която определя формулата за изчисляване на подлежащата на приспадане част, е възприета в член 23 от CIVA.
- 15 Директивата за ДДС предвижда, че при изчисляване на подлежащата на приспадане част не се взема предвид оборотът, получен от сделките, посочени в член 135, параграф 1, букви б) — ж) (т.е. финансовите сделки), тъй като са съпътстващи и по този начин остават извън обхвата на буква а) (т.е. застрахователните сделки).
- 16 От друга страна, продажбата на удължавания на гаранцията не попада в обхвата на понятието „финансова сделка“, предвидено в член 23, параграф 5 от CIVA. Според АТ тълкуването, изтъкнато от жалбоподателя противоречало и на португалската конституция, доколкото представлява нарушение на принципите на справедливост и финансова равнопоставеност, ако жалбоподателят бъде съпоставен със застрахователните посредници, които не могат да приспадат ДДС, независимо, че имат разходи по финансиране.

- 17 АТ приема, че защитаването от жалбоподателя положение води до ситуация на нелоялна конкуренция със застрахователните посредници, което може да доведе до нарушаване на данъчното облагане на данъчнозадължените лица.

### **Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване**

- 18 Запитващата юрисдикция трябва да прецени дали дейността на жалбоподателя във връзка с удължаването на гаранцията може да попадне в приложното поле на член 23, параграф 5 от CIVA.
- 19 Жалбоподателят се занимава с продажба на електродомакински уреди — дейност, за която подлежи на облагане с ДДС. Наред с продажбата на електродомакински уреди по желание на клиента жалбоподателят продава и удължавания на гаранцията, които предоставят на клиента удължаване на първоначалната гаранция за сметка на доставчика на марката, като жалбоподателят действа като посредник между застрахователното дружество и крайния клиент.
- 20 Жалбоподателят не начислява ДДС върху дейността по продажба на удължаване на гаранцията, но приспада изцяло заплатения от него ДДС върху стоките и услугите, закупени за развитие на цялостната му дейност.
- 21 Страните не спорят, че дейността по удължаване на гаранцията се ползва от освобождаването, предвидено в член 9, параграф 28 от CIVA относно „делките по застраховане и презастраховане, както и свързаните услуги, предоставяни от застрахователни брокери и агенти“.
- 22 Тъй като тази дейност по предоставяне на удължаване на гаранцията е освободена от данък, тя не поражда право на приспадане съгласно разпоредбата на член 20, параграф 1 от CIVA.
- 23 Следователно става въпрос за положение, попадащо в приложното поле на член 23, параграф 1, буква б) от CIVA, тъй като жалбоподателят използва стоки и услуги за осъществяване на сделки, произтичащи от упражняването на икономическа дейност, предвидена в член 2, параграф 1, буква а), част от която не поражда право на приспадане, като в тази ситуация „данъкът подлежи на приспадане в процента, съответстващ на годишния оборот на сделките, дали основание за приспадане“.
- 24 Член 23, параграф 4 от CIVA предвижда, че „подлежащият на приспадане процент съгласно параграф 1, буква б) се определя чрез дробна величина с числител годишния оборот (без ДДС) от доставките, които пораждат право на приспадане на ДДС съгласно член 20, параграф 1, и знаменател годишния оборот (без ДДС) от всички доставки, осъществени от данъчнозадълженото лице, произтичащи от извършването на предвидена в член 2, параграф 1, буква а) икономическа дейност, като например необлагаемите субсидии, които не са субсидии за оборудване“.

- 25 Въпреки това, член 23, параграф 5 предвижда изключения от това правило, като изключва от посоченото изчисление „финансовите сделки с съпътстващ характер по отношение на осъществяваната от данъчнозадълженото лице дейност“, което предполага, че в такива ситуации може да се приспада изцяло ДДС, заплатено за придобиване на стоки и услуги, използвани за целите на двата вида сделки.
- 26 Спорът между страните се отнася до тази квалификация на операциите, като се има предвид, че жалбоподателят твърди, че положението му попада в обхвата на посочения параграф 5, доколкото сделките за продажба на удължаване на гаранции трябва да се класифицират като „финансови сделки“ и имат съпътстващ характер спрямо основната дейност за продажба на електроуреди, докато АТ счита, че тези сделки не могат да бъдат квалифицирани като „финансови“ и нямат съпътстващ характер.
- 27 Като се има предвид, че става въпрос за тълкуване на норми от правото на Съюза, страните поставят въпрос за необходимостта от отправяне на преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.
- 28 Когато се поставя въпрос за тълкуването и прилагането на правото на Европейския съюз, националните съдилища са длъжни да отправят запитване до СЕС чрез механизма на преюдициалното запитване. Когато обаче правото на Съюза е ясно и вече съществува предходна съдебната практика на Съда на ЕС, отправянето на такова запитване не е необходимо.
- 29 Видно от доклада от данъчната проверка, позицията на АТ относно обжалваните актове за установяване на задължение по ДДС се основава на два мотива, доколкото приема, че невъзможността да се изключи от изчисляването на подлежащата на приспадане част от оборота от продажбите на удължаване на гаранцията, е не само резултат от това, че не става въпрос за финансови сделки, но и затова, че те нямат съпътстващ характер по смисъла на член 23, параграф 5 от CIVA и на член 174, параграф 2, букви б) и в) от Директивата за ДДС.
- 30 Следователно е необходимо да се прецени законосъобразността и на двата мотива, на които се позовава АТ, за да издаде обжалваните актове за установяване на задължение по ДДС. От друга страна, за да се вземе решение за отправяне на преюдициално запитване до СЕС, е важно да се прецени дали прилагането на правото на Съюза е необходимо за решаването на спора и дали не решението на въпроса не е очевидно или вече разгледано в практиката на СЕС, като в тези хипотези не е задължително отправянето на преюдициално запитване съгласно решение от 6 октомври 1982 г., CILFIT (283/81, EU:C:1982:335).
- 31 Практиката на Съда на Европейския съюз обаче единодушно обявява, че „дадена престация следва да се счита за съпътстваща главната престация, когато не представлява самоцел за клиентите, а начин да се ползват с по-

- благоприятни условия по основната услуга на доставчика“ (решение от 25 февруари 1999 г., Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96, EU:C:1999:93, т. 30).
- 32 Съдът също така е постановил, че дадена икономическа дейност не може да бъде квалифицирана като „съпътстваща“ по смисъла на член 19, параграф 2 от Шеста директива, ако съставлява пряко, постоянно и необходимо продължение на облагаемата стопанска дейност (решение от 11 юли 1996 г., Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, т. 22) или ако предполага значително използване на стоки или услуги, за които се дължи ДДС (решения от 29 април 2004 г., EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, т. 76 и от 29 октомври 2009 г., NCC Construction Danmark A/S, C-174/08, EU:C:2009:669).
- 33 В разглеждания случай основната дейност на жалбоподателя е доставката на електродомакински уреди. Допълнителните дейности (като услуги, свързани с покупка на изплащане, транспорт, инсталация/монтаж и демонстрации у дома, както и продажба на удължаване на гаранцията) не представляват за клиентите самоцел, а са средство, с което клиентът може да се възползва при възможно най-добри условия от основната услуга на доставчика, изразяваща се в доставка на електродомакински уреди с оригиналната гаранция.
- 34 Както е посочено в цитираното решение EDM, „макар да е възможно размерът на приходите от попадащите в приложното поле на Шеста директива финансови сделки да наложи извода, че тези сделки не трябва да се разглеждат като „съпътстващи“ по смисъла на посочената разпоредба, квалифицирането им като „съпътстващи сделки“ не може да бъде изключено само поради факта че приходите от тях надвишават тези от дейността, посочена от въпросното предприятие като основна (т. 78).
- 35 От тази съдебна практика следва, че с оглед на правото на Съюза защитаваната от АТ теза, че „обичайният характер на тези сделки [...] напълно изключва възможността те да бъдат разглеждани като съпътстващи дейността на данъчнозадълженото лице“ и, че тези сделки не могат да се считат за съпътстващи, тъй като „се осъществяват обичайно и дори съставляват съществен елемент от получените печалби, без които устойчивостта на предприятието може да бъде поставена под въпрос“.
- 36 В този случай използването на ресурси със смесено предназначение за дейността по продажбата на удължаване на гаранцията с дял около 0,62 % от общата стойност на използваните от жалбоподателя стоки или услуги, за които се дължи данък върху добавената стойност, е очевидно незначително, поради което е оправдано дейността по продажба на удължаване на гаранцията да се счита за съпътстваща спрямо основната дейност на продажба на електродомакински уреди.
- 37 По този начин позицията на АТ по отношение на несъпътстващия характер на дейността по продажба на удължаване на гаранцията се основава на

грешка относно фактически те предпоставки, тъй като приема, че без дейността по продажба на удължаване на гаранцията е възможно „устойчивостта на предприятието да бъде поставена под въпрос“, което не отговаря на действителността и това е довело запитващата юрисдикция в решението ѝ относно установеното от фактическа страна да обяви, че „не е доказано, че устойчивостта на жалбоподателя зависи от продажбата на удължаване на гаранцията, нито че бизнес моделът на жалбоподателя не може да бъде осъществен без продажбата на удължаванията на гаранцията“.

- 38 Тази констатация обаче не е достатъчна, за да направи извод за отмяна на актовете за установяване на задължение по ДДС, тъй като АТ изтъква като основание да не квалифицира продажбите на удължавания на гаранцията „финансови сделки“ по смисъла на член 23, параграф 5 от CIVA и на член 174, параграф 2 от Директивата за ДДС.
- 39 При тези условия, след като се установи, че продажбата на удължавания на гаранцията е съпътстваща спрямо дейността по продажба на електродомакински уреди, упражнявана от жалбоподателя, следва да се провери дали става въпрос за „финансови сделки“, тъй като член 23, параграф 5 от CIVA предвижда, че само тези сделки се изключват от изчисляването на подлежащата на приспадане част.
- 40 Макар директно да се поставя въпрос за тълкуването на норма от националното право, той се свежда до тълкуването на правото на Европейския съюз, тъй като член 23, параграф 5 транспонира член 174, параграф 2, буква б) от Директивата за ДДС.
- 41 Не известна предишна практика на Съда на ЕС по въпроса за финансовото естество на сделките за удължаване на гаранцията и не изглежда отговорът на въпроса да е очевиден.
- 42 В действителност изглеждат релевантни доводите на жалбоподателя относно включването на сделките за застрахователно посредничество в понятието „финансови сделки“ или най-малкото приравняването им на „финансови сделки“ като последица от принципите на неутралитет на ДДС и ненарушаване на конкуренцията.
- 43 Въпреки това, обстоятелството, на което се позовава АТ, че член 174, параграф 2, буква в) от Директивата за ДДС се отнася до „сделките, посочени в член 135, параграф 1, букви б)—ж)“, а не и до буква а) от него, която предвижда освобождаване на „сделките по застраховане и презастраховане, както и свързаните услуги, предоставяни от застрахователни брокери и агенти“, може да се тълкува като израз на законодателно намерение да не се изключи от изчисляването на подлежащата на приспадане част оборотът от застрахователни сделки.
- 44 При тези условия отправянето на преюдициалното запитване до Съда на Европейския съюз е обосновано. При формулирането на преюдициалния



въпрос запитващата юрисдикция е взела предвид вече установеното от нея относно съпътстващия характер на дейността по продажба на удължаване на гаранцията.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ