

Věc C-695/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

20. září 2019

Předkládající soud:

Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD (Portugalsko)

Datum předkládacího usnesení:

10. září 2019

Žalobkyně:

Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.

Žalovaný:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Předmět původního řízení

Původní řízení se týká vyměření DPH a příslušných úroků ze strany Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko; dále jen „správce daní a cel“) za roky 2014, 2015, 2016 a 2017 v souvislosti s činností provozovanou žalobkyní, Rádio Popular, S.A., v oblasti prodeje prodloužené záruky.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce položené podle článku 267 SFEU je vyjasnění situace žalobkyně, Rádio Popular, S.A., v souvislosti s její činností provozovanou v oblasti prodeje prodloužené záruky, a sice zda ji lze podřadit pod čl. 23 odst. 5 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (zákoník o dani z přidané hodnoty, dále jen „CIVA“) pro účely výpočtu odpočitatelného podílu.

Předběžná otázka

Představují operace zprostředkování prodeje prodloužené záruky na domácí spotřebiče uskutečňované osobou povinnou k DPH, jejíž hlavní činnost spočívá v prodeji domácích spotřebičů spotřebiteli, finanční činnosti nebo je na základě zásady neutrality a nenarušování hospodářské soutěže možné tyto operace postavit pro účely vyloučení jejich částek z výpočtu odpočitatelného podílu podle čl. 135 odst. 1 písm. b) nebo c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 na roveň finančním činnostem?

Dovolávaná ustanovení unijního práva

Články 135, 173 a 174 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

Dovolávaná ustanovení vnitrostátního práva

Článek 23 CIVA.

Stručný popis skutkových okolností a původního řízení

- 1 Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A. (dále jen „žalobkyně“), se sídlem v Maii (Portugalsko), je podnik, jehož činnost spočívá v prodeji domácích spotřebičů, výpočetní techniky a telekomunikačního zboží. V souvislosti s prodejem domácích spotřebičů prodává žalobkyně také, pokud o to zákazník požádá, prodloužení záruky, která poskytují zákazníkovi prodloužení původní záruky na účet dodavatele značky, a to tak, že žalobkyně jedná jako zprostředkovatel mezi pojišťovací společností a koncovým zákazníkem.
- 2 Žalobkyně neúčtuje DPH v souvislosti s činností prodeje prodloužené záruky, odečítá však celkově DPH zaplacenou na vstupu, jíž je zatíženo zboží a služby nabyté k provozování její činnosti jako celku.
- 3 Správce daní a cel u žalobkyně provedl kontrolu DPH v souvislosti se zdaňovacími obdobími let 2014 a 2015, kterou později rozšířil i na období let 2016 a 2017.
- 4 Podle zprávy o daňové kontrole dospěl správce daní a cel k závěru, že vzhledem k tomu, že se operace prodloužení záruky poskytovaného Rádio Popular nepovažují za finanční činnosti, nepoužije se čl. 23 odst. 5 CIVA, neboť nejsou vyňaty z výpočtu odpočitatelného podílu podle odst. 1 písm. b) zmíněného článku. Dodal také, že tuto normu nelze použít v žádném případě, a to s ohledem na obvyklý charakter operací prodloužení záruky, které žalobkyně poskytuje, což zcela vylučuje možnost, aby byly považovány za vedlejší činnost osoby povinné k dani. V důsledku toho a podle čl. 23 odst. 1 písm. b) CIVA je daň zaplacená na

vstupu za zboží a služby smíšeného použití odpočitatelná pouze v procentním (poměrném) podílu odpovídajícím roční částce operací, které umožňují odpočet.

- 5 V důsledku kontroly byly vydány výměry na DPH a příslušné úroky v celkové částce 356 433,05 eur (328 107,08 eur na DPH a 28 325,97 eur na úrocích).
- 6 Dne 24. ledna 2019 žalobkyně navrhla, aby předkládající soud zrušil výměry na DPH a příslušné úroky v souvislosti s roky 2014, 2015, 2016 a 2017 a správci daní a cel uložil povinnost zaplatit dlužné úroky.
- 7 Správce daní a cel reagoval tvrzením, že žaloba v rozhodčím řízení musí být zamítnuta a řízení musí být přerušeno, dokud Soudní dvůr Evropské unie nerozhodne o vyvstalých základních právních otázkách.

Základní argumenty účastníků původního řízení

- 8 Žalobkyně tvrdí, že činnost zprostředkování má v rámci celku její činnosti pouze zbytkový charakter, proto je marginální, když představovala ve zdaňovacích obdobích let 2014, 2015, 2016 a 2017 v celkovém ročním obrátu 4 %, 4 %, 5 % a 4 % za tyto roky v uvedeném pořadí, a že jí věnuje jen nepatrné procento lidských zdrojů a prakticky nulový podíl materiálních zdrojů.
- 9 Pojem „finanční činnost“ pro účely čl. 23 odst. 5 CIVA musí být vykládán široce a musí v souladu se zásadou neutrality DPH zahrnovat pojišťovací a zajišťovací činnosti; pojišťovací činnosti jsou klasifikovány jako finanční činnosti zejména podle Klasifikace portugalských hospodářských činností (CAE), a za pojišťovny jsou považovány finanční instituce v širokém smyslu s ohledem na trojkolejně nastavení portugalského finančního systému: bankovníctví, burza a pojišťovnictví.
- 10 Osvobození finančních činností včetně pojišťovací a zajišťovací činnosti od daně v současné době figuruje v čl. 135 odst. 1 směrnice o DPH.
- 11 Nárok na odpočet DPH je základním právem, které může být omezeno pouze v případech, kdy to výslovně dovolují unijní normy nebo obecně uznávané právní zásady v této oblasti, jako je zásada [zákazu] zneužití práva.
- 12 Pro účely nároku na odpočet musí být zprostředkovatelská činnost, kterou žalobkyně provozuje jako vedlejší činnost, kvalifikována jako vedlejší finanční činnost, která není zahrnuta do výpočtu poměrného podílu, neboť pojem „finanční činnost“ musí být vykládán široce, aby nebyla porušena základní zásada neutrality DPH.
- 13 Správce daní a cel zastává názor, že musí být použita judikatura Soudního dvora, která vyplývá z rozsudku EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) a týká se pojmu „vedlejší činnost“, a domnívá se, že sporná činnost žalobkyně nemůže být kvalifikována jako vedlejší, protože „prodej prodloužené záruky představuje sice pouze 4 % nebo 5 % obrátu, avšak zisk, který z této činnosti plyne (okolo 35 %)

byl ve zdaňovacích obdobích let 2014 a 2015 vyšší než celkový zisk podniku“. Podle správce daní a cel závisí na prodeji prodloužené záruky vlastní životaschopnost žalobkyně.

- 14 Na druhou stranu neexistuje paralela mezi prodejem prodloužené záruky a finančními činnostmi. Článek 135 směrnice DPH jasně rozlišuje mezi pojišťovacími činnostmi a finančními činnostmi, když o pojišťovací činnosti hovoří v písmeni a) a o finančních činnostech v písmenech b) až g). Rozlišení mezi „pojišťovacími činnostmi“ a „finančními činnostmi“ pak jasně vyplývá z vyloučení pojišťovacích činností v čl. 174 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH, kde je definován vzorec výpočtu poměrného podílu, a ten se promítl do článku 23 CIVA.
- 15 Směrnice o DPH stanoví, že výpočet odpočitatelného podílu nemá zohledňovat výši obrátu dosaženého z činností, o nichž se zmiňuje čl. 135 odst. 1 písm. b) až g) (tj. finančních činností), pokud se jedná o vedlejší činnosti, a vylučuje tedy činnosti uvedené pod písm. a) (tj. pojišťovací činnosti).
- 16 Na druhou stranu prodej prodloužené záruky není zahrnut v pojmu „finanční činnosti“, jak to vyžaduje čl. 23 odst. 5 CIVA. Podle správce daní a cel je výklad žalobkyně v rozporu s portugalskou Ústavou, neboť představuje porušení zásady daňové spravedlnosti a rovnosti, pokud se žalobkyně porovná se zprostředkovateli pojištění, kteří si nemohou odečíst DPH, přestože nesou náklady na financování.
- 17 Podle správce daní a cel názor, který zastává žalobkyně, tak vede k situaci nekalé soutěže se zprostředkovateli pojištění a může vést také k rozdílnému zdanění osob povinných k dani.

Stručný popis důvodů žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 18 Předkládající soud musí posoudit a rozhodnout, zda činnost, kterou žalobkyně provozuje v souvislosti s prodejem prodloužené záruky, může být zahrnuta do oblasti působnosti čl. 23 odst. 5 CIVA.
- 19 Žalobkyně se věnuje prodeji domácích spotřebičů, což je činnost podléhající DPH. Z důvodu prodeje domácích spotřebičů, jemuž se žalobkyně věnuje, prodává žalobkyně také prodloužení záruky – pokud o to zákazník požádá – jež nabízí zákazníkovi prodloužení původní záruky na účet dodavatele značky, a žalobkyně tedy jedná jako zprostředkovatel mezi pojišťovací společností a koncovým zákazníkem.
- 20 Žalobkyně neúčtuje DPH v souvislosti s činností prodeje prodloužené záruky, odečítá však celkově DPH zaplacenou na vstupu, jíž je zatíženo zboží a služby nabyté k provozování její činnosti jako celku.
- 21 Mezi stranami je nesporné, že na činnost prodeje prodloužené záruky se vztahuje výjimka stanovená v čl. 9 odst. 28 CIVA, který se týká „pojišťovacích

a zajišťovacích činností včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty“.

- 22 Vzhledem k tomu, že tato činnost poskytování prodloužené záruky je osvobozena od daně, nepřísluší zde ve světle toho, co uvádí čl. 20 odst. 1 CIVA, nárok na odpočet.
- 23 Jedná se tak o situaci, která může být zahrnuta do působnosti čl. 23 odst. 1 písm. b) CIVA, neboť žalobkyně používá zboží a služby na uskutečňování plnění spadajících pod výkon ekonomické činnosti uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. a), z nichž u některých nevzniká nárok na odpočet a „*daň [se u nich] odpočte podle příslušného poměrného podílu z ročního obratu dosaženého z činností, z nichž vzniká nárok na odpočet*“.
- 24 Článek 23 odst. 4 CIVA stanoví, že „*odpočitatelný podíl podle odst. 1 písm. b) je dán zlomkem, který obsahuje v čitateli celkovou výši ročního obratu, bez daně, vztahujícího se k plněním, u nichž vzniká nárok na odpočet podle čl. 20 odst. 1, a ve jmenovateli celkovou výši ročního obratu, bez daně, vztahujícího se ke všem plněním uskutečněným osobou povinnou k dani spadajícím pod výkon ekonomické činnosti uvedené v čl. 2 odst. 1 písm. a), jakož i dotací nezatížených daní, které nejsou určeny k nabytí investičního zařízení*“.
- 25 Nicméně odstavec 5 tohoto článku 23 stanoví výjimky z tohoto pravidla a vylučuje z tohoto výpočtu mimo jiné „*finanční [činnosti], které jsou svou povahou vedlejší ve vztahu k činnosti vykonávané osobou povinnou k dani*“, což předpokládá, že v takových situacích může být odpočtena celá částka DPH, jež byla zaplacená za účelem nabytí zboží nebo služeb, které jsou použity pro výkon obou typů činností.
- 26 Předmětem sporu mezi účastníky řízení je toto zařazení činností, neboť žalobkyně zastává názor, že její situace spadá do působnosti odstavce 5, neboť prodej prodloužené záruky musí být kvalifikován jako „*finanční činnost*“ a je svou povahou vedlejší ve vztahu k hlavní činnosti prodeje domácích spotřebičů, zatímco správce daní a cel je toho názoru, že předmětné činnosti nemohou být ani kvalifikovány jako „*finanční*“, ani nejsou svou povahou vedlejší.
- 27 Vzhledem k tomu, že předmětem posuzované věci je výklad norem unijního práva, zabývají se účastníci řízení otázkou, zda je nutno předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru Evropské unie.
- 28 Pokud vyvstane otázka výkladu a použití unijního práva, jsou vnitrostátní soudy povinny ji položit Soudnímu dvoru prostřednictvím žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Nicméně pokud by bylo unijní právo jasné [(*acte clair*)] a pokud by již existovala předchozí judikatura Soudního dvora [(*acte éclairé*)], nebylo by nezbytné takovou konzultaci uskutečňovat.
- 29 Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, názor správce daní a cel, z něž vycházejí napadené výměry, má dvojí odůvodnění, a sice že nemožnost vyloučení

výše obratu dosaženého prodejem prodloužené záruky z výpočtu poměrného podílu pro účely odpočtu nevyplývá podle správce daní a cel pouze z toho, že tyto činnosti nepředstavují finanční činnosti, nýbrž také z toho, že nejsou svou povahou vedlejší činností podle čl. 23 odst. 5 CIVA a čl. 174 odst. 2 písm. b) a c) směrnice o DPH.

- 30 Je tak nutno přezkoumat legalitu obou důvodů uvedených správcem daní a cel při vydání napadených výměrů. Na druhou stranu za účelem rozhodnutí, zda musí být předložena žádost o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru, je namístě posoudit, zda použití unijního práva je nezbytné pro rozhodnutí v této věci, a zda se jedná o jasné řešení, nebo zda bylo předmětem posouzení judikaturou Soudního dvora, což jsou situace, kdy není předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nutné, jak bylo konstatováno v rozsudku ze dne 6. října 1982, CILFIT (283/81, EU:C:1982:335).
- 31 Judikatura Soudního dvora je jednotná v uznání toho, že „plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavní služby poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek“ [rozsudek ze dne 25. února 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96, EU:C:1999:93, bod 30].
- 32 Stejně tak Soudní dvůr dospěl k závěru, že určitá hospodářská činnost nemůže být kvalifikována jako „příležitostná“ ve smyslu čl. 19 odst. 2 šesté směrnice, pokud představuje přímé, soustavné a nutné rozšíření zdanitelné činnosti podniku (rozsudek ze dne 11. července 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, bod 22) nebo obnáší v podstatné míře využití zboží a služeb podléhajících DPH (rozsudky ze dne 29. dubna 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, bod 76, a ze dne 29. října 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669).
- 33 V posuzovaném případě spočívá hlavní činnost žalobkyně v dodávání domácích spotřebičů. Vedlejší činnosti (jako jsou služby související se získáním úvěru, přeprava zboží, instalace/montáž a uvedení do provozu v místě bydliště, a stejně tak i prodej prodloužené záruky) nejsou samy o sobě pro zákazníky cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavní služby poskytovatele – spočívající v dodávce domácích spotřebičů s originální zárukou – za nejvýhodnějších podmínek.
- 34 Jak je uvedeno ve shora citovaném rozsudku EDM, „ačkoli rozsah příjmů dosažených finančními operacemi spadajícími do rozsahu působnosti šesté směrnice může naznačovat, že tyto operace nesmí být považovány za „příležitostné“ ve smyslu tohoto ustanovení, nemůže skutečnost, že takovými operacemi je dosažen vyšší příjem, než je příjem, který je dosažen činností, o které dotčený podnik uvádí, že je jeho hlavní činností, sama o sobě vyloučit možnost kvalifikovat je jako „příležitostná plnění““ (bod 78).

- 35 Z této judikatury vyplývá, že podle unijního práva nemá oporu názor zastávaný správcem daní a cel, že „obvyklý charakter těchto operací [...] zcela vylučuje možnost, aby byly považovány za vedlejší činnost osoby povinné k dani“, a že tyto operace nemohou být kvalifikovány jako vedlejší, neboť „jsou realizovány obvykle, a představují dokonce zásadní složku dosažených výsledků, bez nichž by životaschopnost podniku mohla být ohrožena“.
- 36 V tomto případě použití prostředků se smíšeným využitím na prodej prodloužené záruky v poměrném podílu přibližně 0,62 % z celkové hodnoty zboží nebo služeb využitých žalobkyní, z nichž se zaplatila částka DPH na vstupu, je zjevně nepatrné, což odůvodňuje, aby činnost prodeje prodloužené záruky byla považována za vedlejší ve vztahu k hlavní činnosti prodeje domácích spotřebičů.
- 37 Je-li tomu tak, pak se názor správce daní a cel k povaze činnosti prodeje prodloužené záruky coby nevedlejší činnosti zakládá na nesprávném posouzení skutkových okolností, když má za to, že bez prodeje prodloužené záruky by mohla být „životaschopnost podniku ohrožena“, což neodpovídá skutečnosti a což vedlo předkládající soud v jeho rozhodnutí ohledně skutkových okolností ke konstatování, že „nebylo prokázáno, že životaschopnost podniku žalobkyně závisí na prodeji prodloužené záruky, ani že by obchodní model žalobkyně nemohl být provozován bez prodeje prodloužené záruky“.
- 38 Nicméně toto konstatování nestačí k tomu, aby byl vysloven závěr, že je nutno zrušit daňové výměry, neboť správce daní a cel je odůvodňuje také skutečností, že prodej prodloužené záruky nemůže být pro účely čl. 23 odst. 5 CIVA a čl. 174 odst. 2 směrnice o DPH kvalifikován jako „finanční činnost“.
- 39 V důsledku toho, pokud bude konstatováno, že prodej prodloužené záruky má ve vztahu k činnosti provozované žalobkyní, která spočívá v prodeji domácích spotřebičů, povahu vedlejší činnosti, je nutno určit, zda se jedná o „finanční činnost“, neboť čl. 23 odst. 5 CIVA omezuje vyloučení z výpočtu odpočitatelného podílu na tento typ činností.
- 40 Předmětem sporu je tedy otázka výkladu normy vnitrostátního práva, která se mění v otázku výkladu unijního práva, neboť čl. 23 odst. 5 provádí do vnitrostátního práva čl. 174 odst. 2 písm. b) směrnice o DPH.
- 41 Zdejšímu soudu není známa žádná dřívější judikatura Soudního dvora k této otázce týkající se toho, zda operace prodloužení záruky mají povahu finanční činnosti, a tato otázka podle všeho nepředstavuje jasné řešení.
- 42 Ve skutečnosti se jeví jako relevantní tvrzení žalobkyně ohledně zahrnutí operací zprostředkování pojištění do pojmu „finanční činnosti“ nebo alespoň jejich postavení na roveň „finančním činnostem“ v důsledku zásady neutrality DPH a zásady nenarušování hospodářské soutěže.
- 43 Nicméně skutečnost, které se dovolává správce daní a cel, že se čl. 174 odst. 2 písm. c) směrnice o DPH vztahuje k „plněním uvedeným v čl. 135 odst. 1

písm. b) až g)“, a nikoli v jeho písmeni a), v němž se stanoví osvobození „pojišťovacích a zajišťovacích činností včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty“, může být vykládána jako vyjádření legislativního záměru nevyločit z výpočtu odpočitatelného podílu výši obrátu plnění vztahujících se k pojišťovací činnosti.

- 44 S ohledem na výše uvedené úvahy je namístě položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru. Předkládající soud již při formulaci předběžné otázky zohlednil, co již rozhodl ohledně povahy činnosti prodeje prodloužené záruky coby vedlejší činnosti.

PRACOVNÍ DOKUMENT