

Sag C-695/19**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for forelæggelse:**

20. september 2019

Forelæggende ret:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager) (Portugal)

Afgørelse af:

10. september 2019

Sagsøger:

Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.

Sagsøgt:

Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldforvaltningen)

Hovedsagens genstand

Hovedsagen drejer sig om en opkrævning af moms med tillæg af renter foretaget af Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- og toldforvaltningen, herefter »AT«) for 2014, 2015, 2016 og 2017 med hensyn til med den af sagsøgeren, Rádio Popular, S.A., udøvede virksomhed i forbindelse med transaktioner vedrørende garantiudvidelser.

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Med anmodningen om præjudiciel afgørelse, der forelægges i overensstemmelse med artikel 267 TEUF, ønskes det oplyst, om situationen for sagsøgeren, Rádio Popular, S.A., hvad angår dens virksomhed udøvet i forbindelse med garantiudvidelser, er omfattet af artikel 23, stk. 5, i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«) med henblik på udelukkelse fra beregningen af pro rata-satsen for fradraget.

Præjudicielt spørgsmål

Udgør transaktioner vedrørende formidling af salg af garantiudvidelser for husholdningsapparater, som foretages af en momspligtig person, hvis hovedvirksomhed består i salg af husholdningsapparater til forbrugere, finansielle transaktioner, eller kan de sidestilles med disse i henhold til princippet om afgiftsneutralitet og princippet om fair konkurrence med henblik på udelukkelse af det beløb, der stammer fra disse transaktioner, fra beregningen af pro rata-satsen for fradraget i overensstemmelse med artikel 135, stk. 1, litra b) eller c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006?

Anførte EU-retlige forskrifter

Artikel 135, 173 og 174 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (herefter »momsdirektivet«).

Anførte nationale bestemmelser

CIVA's artikel 23.

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A. (herefter »sagsøgeren«), som har hjemsted i Maia, er en virksomhed, som beskæftiger sig med salg af husholdningsapparater og edb- og telekommunikationsudstyr. I forbindelse med salget af husholdningsapparater sælger sagsøgeren også, når kunden anmoder herom, garantiudvidelser, som forlænger kundens oprindelige garanti for varemærkeleverandørens regning, således at sagsøgeren fungerer som formidler mellem forsikringselskabet og slutkunden.
- 2 Sagsøgeren opkræver ikke moms i forbindelse med salget af garantiudvidelser, men fradrager i fuldt omfang den indgående moms på de varer og ydelser, som sagsøgeren har erhvervet med henblik på at udøve hele sin virksomhed.
- 3 AT foretog en moms kontrol af sagsøgeren med hensyn til 2014 og 2015, som efterfølgende blev udvidet til også at omfatte 2016 og 2017.
- 4 I kontrolrapporten fastslog AT, at CIVA's artikel 23, stk. 5, ikke finder anvendelse, for så vidt som de af Rádio Popular foretagne transaktioner vedrørende garantiudvidelserne ikke anses for finansielle transaktioner, og dermed er de ikke udelukket fra den i nævnte artikels stk. 1, litra b), nævnte beregning af pro rata-satsen. AT tilføjede desuden, at denne bestemmelse under ingen omstændigheder kan finde anvendelse på grund af den regelmæssige karakter af de af sagsøgeren foretagne transaktioner vedrørende garantiudvidelserne, hvilket helt udelukker muligheden for, at de anses for bitransaktioner i forhold til den afgiftspligtige persons virksomhed. I overensstemmelse med CIVA's artikel 23,

stk. 1, litra b), er fradrag således kun tilladt for den del af den afgift, der er blevet betalt i forbindelse med erhvervelse af varer og ydelser til blandet brug, som forholdsmæssigt (pro rata) svarer til det årlige beløb for transaktioner, der giver ret til fradrag.

- 5 På baggrund af kontrollerne blev der udstedt momsopkrævninger med tillæg af renter på i alt 356 433,05 EUR (328 107,08 EUR i moms og 28 325,97 EUR i renter).
- 6 Den 24. januar 2019 anmodede sagsøgeren den forelæggende ret om at annullere momsopkrævningerne med tillæg af renter for så vidt angår 2014, 2015, 2016 og 2017 og om, at AT skulle betale sagsøgeren påløbne renter.
- 7 I sit svarskrift gjorde AT gældende, at anmodningen om indledning af en voldgiftsprocedure skulle afvises, og at sagen skulle udsættes, indtil Den Europæiske Unions Domstol har taget stilling til de vigtige forelagte retlige spørgsmål.

De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

- 8 Sagsøgeren har anført, at formidlingsvirksomheden spiller en birolle i sagsøgerens samlede virksomhed, og at den er uvæsentlig, idet den i 2014, 2015, 2016 og 2017 udgjorde henholdsvis 4%, 4%, 5% og 4% af sagsøgerens årlige omsætning, og at der dertil kun anvendes en ubetydelig andel af de personalemæssige ressourcer, hvilken andel næsten er ikkeeksisterende for så vidt angår de materielle ressourcer.
- 9 Der bør anlægges en bred fortolkning af begrebet finansiel transaktion som omhandlet i CIVA's artikel 23, stk. 5, der omfatter forsikrings- og genforsikringstransaktioner, i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet; forsikringstransaktioner er klassificeret som finansielle transaktioner, navnlig i henhold til Clasificación de las Actividades Económicas Portuguesas (klassificering af portugisiske økonomiske aktiviteter, CAE), og forsikringsgivere anses for finansielle institutioner i bred forstand i betragtning af tredelingen af det portugisiske finansielle system: Banker, børsen og forsikringer.
- 10 Fritagelsen for finansielle transaktioner, herunder forsikrings- og genforsikringstransaktioner, fremgår på nuværende tidspunkt af momsdirektivets artikel 135, stk. 1.
- 11 Retten til at fradrage moms er en grundlæggende rettighed, som kun kan begrænses i tilfælde, der udtrykkeligt er tilladt i henhold til EU-rettens bestemmelser eller de almindelige retlige principper, der er anerkendt heri, såsom princippet om misbrug af rettigheder.
- 12 Med henblik på udøvelsen af fradragsretten bør den af sagsøgeren udøvede formidlingsvirksomhed, som har karakter af bivirksomhed, kvalificeres som en

finansiell bitransaktion, som ikke indgår i beregningen af pro rata-satsen, idet begrebet finansiell transaktion skal fortolkes bredt, da det grundlæggende princip om afgiftsneutralitet i modsat fald tilsidesættes.

- 13 AT har derimod gjort gældende, at Domstolens praksis fra dom EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) med hensyn til bivirksomhed bør finde anvendelse, samt at sagsøgerens omtvistede virksomhed ikke kan kvalificeres som bivirksomhed, idet AT har anført, at »selv om salget af garantiudvidelser kun udgør 4% eller 5% af omsætningen, var det overskud, som denne aktivitet skaber (ca. 35%), i 2014 og 2015 større end virksomhedens samlede overskud«. Ifølge AT afhænger sagsøgerens levedygtighed af salget af garantiudvidelser.
- 14 Desuden er der ingen parallelitet mellem salget af garantiudvidelser og finansielle transaktioner. Momsdirektivets artikel 135 sonder tydeligt mellem forsikringstransaktioner og finansielle transaktioner, idet forsikringstransaktioner er nævnt i litra a), og finansielle transaktioner i litra b)-g). Sondringen mellem »forsikringstransaktioner« og »finansielle transaktioner« fremgår således tydeligt af udelukkelsen af forsikringstransaktioner fra momsdirektivets artikel 174, stk. 2, litra c), hvilken bestemmelse fastsætter formelen for beregningen af pro rata-satsen og er indarbejdet i CIVA's artikel 23.
- 15 Momsdirektivet bestemmer, at der ved beregning af pro rata-satsen ses bort fra den del af omsætningen, der vedrører de i artikel 135, stk. 1, litra b)-g), nævnte transaktioner (dvs. finansielle transaktioner), når der er tale om bitransaktioner, hvorved de i litra a) nævnte transaktioner (dvs. forsikringstransaktioner) dermed udelukkes.
- 16 Desuden er salg af garantiudvidelser ikke omfattet af begrebet »finansiell transaktion«, således som det kræves i CIVA's artikel 23, stk. 5. Ifølge AT er sagsøgerens fortolkning ligeledes i strid med den portugisiske forfatning, for så vidt som det indebærer en tilsidesættelse af princippet om retfærdig beskatning og princippet om skattelighed, hvis sagsøgeren sammenlignes med forsikringsformidlere, som ikke kan fradrage moms, selv om de afholder finansieringsudgifter.
- 17 Ifølge AT giver sagsøgerens standpunkt også anledning til en situation med illoyal konkurrence med forsikringsformidlere, som kan give anledning til fordrejninger i beskatningen af afgiftspligtige personer.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 18 Den forelæggende ret skal vurdere og afgøre, om den virksomhed, som sagsøgeren udøver i forbindelse med garantiudvidelserne, kan være omfattet af anvendelsesområdet for CIVA's artikel 23, stk. 5.
- 19 Sagsøgeren beskæftiger sig med salg af husholdningsapparater, i hvilken forbindelse sagsøgeren opkræver moms. Som følge af salget af

husholdningsapparater sælger sagsøgeren også, når kunden anmoder herom, garantiudvidelser, som forlænger kundens oprindelige garanti for varemærkeleverandørens regning, således at sagsøgeren fungerer som formidler mellem forsikringselskabet og slutkunden.

- 20 Sagsøgeren opkræver ikke moms i forbindelse med salget af garantiudvidelser, men fradrager i fuldt omfang den indgående moms på de varer og ydelser, som sagsøgeren har erhvervet med henblik på at udøve hele sin virksomhed.
- 21 Der er mellem parterne enighed om, at denne virksomhed vedrørende garantiudvidelser er omfattet af fritagelsen i CIVA's artikel 9, stk. 28, for *»forsikring- og genforsikringstransaktioner og tjenesteydelser i forbindelse med disse transaktioner, som udføres af forsikringsmæglere og -formidlere«*.
- 22 Eftersom denne virksomhed vedrørende levering af garantiudvidelser er fritaget, giver den ikke ret til fradrag, jf. CIVA's artikel 20, stk. 1.
- 23 Dermed er der tale om en situation, som kan være omfattet af anvendelsesområdet for CIVA's artikel 23, stk. 1, litra b), eftersom sagsøgeren anvender goder og tjenesteydelser til gennemførelsen af transaktioner, der følger af udøvelsen af en økonomisk virksomhed som fastsat i artikel 2, stk. 1, litra a), hvoraf en del ikke giver fradragsret, og hvor *»fradrag kun [er] tilladt for den del af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til det årlige beløb for transaktioner, der giver ret til fradrag«*.
- 24 CIVA's artikel 23, stk. 4, bestemmer, at *»[d]en i stk. 1, litra b), omhandlede procentdel fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som i tælleren har det årlige omsætningsbeløb, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med levering af goder og tjenesteydelser, som giver ret til fradrag i henhold til artikel 20, stk. 1, og i nævneren har det årlige omsætningsbeløb, merværdiafgiften ikke medregnet, for samtlige de transaktioner, den afgiftspligtige person har udført, heri indbefattet fritagne transaktioner, der følger af en økonomisk virksomhed som fastsat i artikel 2, stk. 1, litra a), samt ikke-afgiftsbelagte tilskud, som ikke udgør støtte til anlægsinvesteringer«*.
- 25 CIVA's artikel 23, stk. 5, fastsætter imidlertid undtagelser til denne regel, idet den udelukker *»finansielle transaktioner, som har karakter af bivirksomhed i forhold til den afgiftspligtige persons virksomhedsudøvelse«* fra denne beregning, hvilket i disse situationer betyder, at al indgående moms i forbindelse med erhvervelsen af varer eller ydelser, som anvendes ved gennemførelsen af begge typer transaktioner, kan fradrages.
- 26 Tvisten mellem parterne vedrører denne kvalificering af transaktionerne, eftersom sagsøgeren har anført, at vedkommendes situation er omfattet af anvendelsesområdet for førnævnte stk. 5, for så vidt som transaktionerne vedrørende salg af garantiudvidelser bør kvalificeres som *»finansielle transaktioner«* og har karakter af bivirksomhed i forhold til hovedvirksomheden vedrørende salg af husholdningsapparater, hvorimod AT er af den opfattelse, at

disse transaktioner hverken kan kvalificeres som »finansielle« transaktioner eller har karakter af bivirksomhed.

- 27 Eftersom den foreliggende sag vedrører fortolkningen af EU-retlige forskrifter, er parterne i tvivl om, hvorvidt det er nødvendigt at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål.
- 28 Når der opstår et spørgsmål om fortolkningen og anvendelsen af EU-retten, er de nationale retter forpligtede til at forelægge det for Domstolen ved hjælp af en anmodning om præjudiciel afgørelse. Når EU-retten er tydelig, og når der findes præcedens i Domstolens praksis, er det imidlertid ikke nødvendigt at foretage en sådan høring.
- 29 Som det fremgår af afgiftskontrolrapporten har AT's standpunkt, som ligger til grund for de anfægtede opkrævninger, et todelt grundlag, for så vidt som AT er af den opfattelse, at den manglende mulighed for at udelukke omsætningen fra salget af garantiudvidelser fra beregningen af pro rata-satsen for fradraget ikke kun følger af den omstændighed, at disse transaktioner ikke udgør finansielle transaktioner, men også af den omstændighed, at de ikke har karakter af bivirksomhed, jf. CIVA's artikel 23, stk. 5, og momsdirektivets artikel 174, stk. 2, litra b) og c).
- 30 Dermed bør lovligheden af de to grunde, som AT har henvist til i forbindelse med udstedelsen af de anfægtede opkrævninger, vurderes. Med henblik på at afgøre, om Domstolen bør forelægges en anmodning om præjudiciel afgørelse, er det i øvrigt hensigtsmæssigt at vurdere, om anvendelsen af EU-retten er afgørende for afgørelsen af denne sag, og om der er tale om en entydig løsning eller en løsning, som er blevet behandlet i Domstolens praksis, i hvilke situationer der ikke er behov for en forelæggelse, jf. dom af 6. oktober 1982, Cilfit (283/81, EU:C:1982:335).
- 31 Det fremgår tydeligt af Domstolens praksis, at »[e]n ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser« (dom af 25.2.1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96, EU:C:1999:93, præmis 30).
- 32 Domstolen har desuden fastslået, at en økonomisk aktivitet ikke kan anses for en »bitransaktion« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 19, stk. 2, hvis den ligger i direkte, permanent og nødvendig forlængelse af virksomhedens afgiftspligtige virksomhed (dom af 11.7.1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, præmis 22), eller hvis den indebærer en væsentlig anvendelse af goder og tjenesteydelser, for hvilke der skal betales moms (dom af 29.4.2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, præmis 76, og af 29.10.2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669).
- 33 I det foreliggende tilfælde består sagsøgerens hovedvirksomhed i levering af husholdningsapparater. Den supplerende virksomhed (som f.eks. ydelser i

forbindelse med køb på kredit, transport, installation/montering og fremvisning i hjemmet samt salg af garantiudvidelser) udgør ikke et mål i sig selv for kunderne, idet der derimod er tale om et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse, som består i levering af husholdningsapparater med den oprindelige garanti, på de bedst mulige betingelser.

- 34 Følgende er anført i EDM-dommen: »selv om størrelsen af de indtægter, der genereres ved de finansielle transaktioner, der er omfattet af sjette direktivs anvendelsesområde, kan være et indicium for, at disse transaktioner ikke skal anses for bitransaktioner i bestemmelsens forstand, kan den omstændighed, at der ved sådanne transaktioner genereres større indtægter end dem, der skabes ved den aktivitet, som den pågældende virksomhed har angivet som sin hovedaktivitet, ikke i sig selv udelukke, at disse transaktioner anses for »bitransaktioner« (præmis 78).
- 35 Det fremgår af denne retspraksis, at AT's standpunkt om, at »den regelmæssige karakter af [disse transaktioner] [...] helt udelukker muligheden for, at de anses for bitransaktioner i forbindelse med den afgiftspligtige persons virksomhed«, og at disse transaktioner ikke kan kvalificeres som bitransaktioner, idet de »gennemføres regelmæssigt og endda udgør et vigtigt element i de opnåede resultater, uden hvilket virksomhedens levedygtighed kunne være i fare«, er ugrundet.
- 36 I dette tilfælde er anvendelsen af ressourcer til blandet brug i forbindelse med salget af garantiudvidelser, som udgør ca. 0,62% af den samlede værdi af de af sagsøgeren anvendte varer eller ydelser, som er blevet pålagt moms, åbenlyst ubetydelig, og dermed er det begrundet, at salget af garantiudvidelser anses for en bivirksomhed i forhold til hovedvirksomheden vedrørende salg af husholdningsapparater.
- 37 Dermed er AT's standpunkt om, at salget af garantiudvidelser ikke har karakter af bivirksomhed, baseret på en fejl, der er forbundet med de faktiske omstændigheder, eftersom AT er af den opfattelse, at et manglende salg af garantiudvidelser kan betyde, at »virksomhedens levedygtighed kunne være i fare«, hvilket ikke stemmer overens med virkeligheden, hvilken omstændighed har ført den forelæggende ret til i sin afgørelse om de faktiske omstændigheder at fastslå, at »det hverken er blevet bevist, at sagsøgerens levedygtighed afhænger af salget af garantiudvidelser, eller at sagsøgerens forretningsmodel ikke kan gennemføres uden salget af garantiudvidelser«.
- 38 Denne konstatering er imidlertid ikke tilstrækkelig til at fastslå, at det er nødvendigt at annullere opkrævningerne, eftersom AT ligeledes støtter dem på den omstændighed, at salget af garantiudvidelser ikke kan kvalificeres som »finansielle transaktioner« som omhandlet i CIVA's artikel 23, stk. 5, og i momsdirektivets artikel 174, stk. 2.

- 39 Da det er fastslået, at salget af garantiudvidelser har karakter af bivirksomhed i forhold til sagsøgerens virksomhed vedrørende salg af husholdningsapparater, må det således afgøres, om der er tale om »finansielle transaktioner«, eftersom det følger af CIVA's artikel 23, stk. 5, at kun denne type transaktioner kan udelukkes fra beregningen af pro rata-satsen for fradraget.
- 40 Selv om sagens direkte genstand er et spørgsmål om fortolkningen af en national retsregel, udmønter dette sig i et spørgsmål om fortolkningen af EU-retten, eftersom CIVA's artikel 23, stk. 5, gennemfører momsdirektivets artikel 174, stk. 2, litra b), i national ret.
- 41 Den forelæggende ret har ikke kendskab til tidligere praksis fra Domstolen om dette spørgsmål om, hvorvidt transaktioner vedrørende garantiudvidelser er af finansiell karakter, og der forekommer ikke at være et klart svar på dette spørgsmål.
- 42 Sagsøgerens anbringender om, at transaktioner vedrørende forsikringsformidling falder ind under begrebet »finansielle transaktioner« eller i det mindste kan sidestilles med »finansielle transaktioner« som følge af princippet om afgiftsneutralitet og princippet om fair konkurrence, forekommer reelt at være relevante.
- 43 Den omstændighed, at momsdirektivets artikel 174, stk. 2, litra c), henviser til »de i artikel 135, stk. 1, litra b) til g), nævnte transaktioner« og ikke til de i litra a) nævnte transaktioner, hvori forsikrings- og genforsikringstransaktioner, herunder ydelser udført af forsikringsmæglere og -formidlere i forbindelse med disse transaktioner, fritages, kan imidlertid fortolkes som et udtryk for et lovgivningsmæssigt ønske om ikke at udelukke omsætning, der vedrører forsikringstransaktioner, fra beregningen af pro rata-satsen for fradraget.
- 44 På baggrund af det ovenstående er det nødvendigt at forelægge Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse. Den forelæggende ret har i forbindelse med udformningen af det præjudicielle spørgsmål taget hensyn til, hvad retten allerede har besluttet med hensyn til den karakter af bivirksomhed, som gør sig gældende for salget af garantiudvidelser.