

Υπόθεση C-695/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

20 Σεπτεμβρίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa CAAD, Πορτογαλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

10 Σεπτεμβρίου 2019

Προσφεύγουσα:

Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.

Καθής:

Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή)

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αντικείμενο της κύριας δίκης είναι η εκκαθάριση του ΦΠΑ και των αντίστοιχων τόκων από την Autoridade Tributária e Aduaneira (πορτογαλική φορολογική και τελωνειακή αρχή, στο εξής: AT) για τα έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, όσον αφορά την ασκηθείσα από την προσφεύγουσα Rádio Popular, S.A., δραστηριότητα στο πλαίσιο των πράξεων επεκτάσεως εγγυήσεως.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Αντικείμενο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που υποβλήθηκε σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ είναι το ζήτημα κατά πόσον η ασκηθείσα από την προσφεύγουσα Rádio Popular, S.A. δραστηριότητα στο πλαίσιο των πράξεων επεκτάσεως εγγυήσεως εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 23, παράγραφος 5, του Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

(πορτογαλικού κώδικα ΦΠΑ, στο εξής: CIVA), για τους σκοπούς του αποκλεισμού του δικαιώματος αναλογικής εκπτώσεως.

Προδικαστικό ερώτημα

Εμπίπτουν οι πράξεις διαμεσολάβησης για την πώληση των επεκτάσεων εγγυήσεως οικιακών ηλεκτρικών συσκευών, που διενεργεί υποκείμενος στον ΦΠΑ, του οποίου η κύρια δραστηριότητα είναι η πώληση οικιακών ηλεκτρικών συσκευών προς τον καταναλωτή, στην έννοια των οικονομικών πράξεων ή μπορούν να εξομοιωθούν με αυτές, σύμφωνα με τις αρχές της ουδετερότητας και της μη στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, για τους σκοπούς του αποκλεισμού του αναλογούντος σε αυτές ποσού από τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης, σύμφωνα με το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο β' ή στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρα 135, 173 και 174 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 23 του CIVA.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης

- 1 Η Rádio Popular — Electrodomésticos, S.A. (στο εξής: προσφεύγουσα), η οποία έχει την καταστατική της έδρα στην Maia (Πορτογαλία), είναι εταιρία της οποίας δραστηριότητα είναι η πώληση οικιακών ηλεκτρικών συσκευών και εξοπλισμού πληροφορικής και τηλεπικοινωνιών. Στο πλαίσιο της πωλήσεως οικιακών ηλεκτρικών συσκευών, η προσφεύγουσα πωλεί επίσης, εφόσον το ζητεί ο πελάτης, επέκταση εγγυήσεως, μέσω της οποίας χορηγείται στον πελάτη για λογαριασμό του προμηθευτή παράταση της αρχικής εγγυήσεως, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να ενεργεί ως διαμεσολαβητής μεταξύ της ασφαλιστικής επιχείρησης και του τελικού πελάτη.
- 2 Η προσφεύγουσα δεν χρεώνει τον ΦΠΑ επί των εκροών για την πώληση των επεκτάσεων εγγυήσεως, αλλά εκπίπτει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάλλεται στα αγαθά που αποκτά και τις υπηρεσίες που της παρέχονται για να ασκεί το σύνολο των δραστηριοτήτων της.

- 3 Η ΑΤ πραγματοποίησε φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα για τον ΦΠΑ σχετικά με τα οικονομικά έτη 2014 και 2015, ο οποίος επεκτάθηκε εν συνεχεία και στα οικονομικά έτη 2016 και 2017.
- 4 Στην έκθεση ελέγχου, η ΑΤ διαπίστωσε ότι, εφόσον οι πράξεις της Rádio Popular που αφορούν την επέκταση εγγυήσεως δεν θεωρούνται οικονομικές πράξεις, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 23, παράγραφος 5, του CIVA, και, συνεπώς, δεν αποκλείονται από τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 1, στοιχείο b), του εν λόγω άρθρου. Επισήμανε επίσης ότι η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε καμία περίπτωση λόγω του διαρκούς χαρακτήρα των πράξεων επέκτασεως εγγυήσεων που πραγματοποιεί η προσφεύγουσα, γεγονός που αποκλείει πλήρως τη δυνατότητα να θεωρηθούν παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο. Συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 1, στοιχείο b), του CIVA, ο φόρος που επιβάλλεται για την απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών μικτής χρήσεως εκπίπτει μόνο κατά το (αναλογούν) ποσοστό που αντιστοιχεί στο ετήσιο ποσό των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης.
- 5 Κατόπιν των ελέγχων που διενεργήθηκαν, εκδόθηκαν εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΠΑ και των αντίστοιχων τόκων υπερημερίας συνολικού ποσού 356.433,05 ευρώ (328.107,08 ευρώ οφειλόμενος ΦΠΑ και 28.325,97 ευρώ οφειλόμενοι τόκοι).
- 6 Στις 24 Ιανουαρίου 2019, η προσφεύγουσα ζήτησε από το αιτούν δικαστήριο να ακυρώσει τα εκκαθαριστικά σημειώματα ΦΠΑ και των αντίστοιχων τόκων υπερημερίας για τα οικονομικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 και να υποχρεωθεί η ΑΤ να καταβάλει σε αυτήν τους δεδουλευμένους τόκους.
- 7 Με το υπόμνημά της απαντήσεως, η ΑΤ ζήτησε την απόρριψη της αιτήσεως διαιτησίας και την αναστολή της δίκης έως ότου το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εκδώσει απόφαση επί των κρίσιμων νομικών ζητημάτων που υποβλήθηκαν ενώπιόν του.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 8 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η δραστηριότητα διαμεσολάβησης είναι δευτερεύουσα σε σχέση με τη συνολική της δραστηριότητα και έχει περιθωριακό χαρακτήρα δεδομένου ότι κατά τα οικονομικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 αντιπροσωπεύει ποσοστό 4 %, 4 %, 5 % και 4 % του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών, αντιστοίχως, και ότι για την εν λόγω δραστηριότητα χρησιμοποιείται αμελητέο ποσοστό των ανθρωπίνων πόρων της, ενώ το ποσοστό των υλικών πόρων που χρησιμοποιούνται είναι μηδαμινό.
- 9 Η έννοια της «οικονομικής πράξεως» για τους σκοπούς του άρθρου 23, παράγραφος 5, του CIVA πρέπει να ερμηνεύεται διασταλτικά, ώστε να περιλαμβάνει τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την Classificação das Atividades Económicas Portuguesas (Ταξινόμηση Οικονομικών

Δραστηριοτήτων της Πορτογαλίας, στο εξής: CAE), οι ασφαλιστικές εργασίες συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές πράξεις και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις θεωρούνται χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υπό την ευρύτερη έννοια, λαμβανομένης υπόψη της τρισδιάστατης δομής του πορτογαλικού οικονομικού συστήματος: τράπεζες, χρηματιστήριο και ασφάλειες.

- 10 Η απαλλαγή των οικονομικών πράξεων, συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών και αντασφαλιστικών εργασιών, προβλέπεται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 11 Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ είναι θεμελιώδες δικαίωμα που μπορεί να περιοριστεί μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η ενωσιακή νομοθεσία ή όταν το επιτάσσουν οι γενικές αρχές του δικαίου που έχουν αναγνωριστεί στο πλαίσιο αυτό, όπως η αρχή της απαγόρευσης της κατάχρησης δικαιώματος.
- 12 Για τους σκοπούς της ασκήσεως του δικαιώματος έκπτωσης, η παρεπόμενη δραστηριότητα διαμεσολάβησης που ασκεί η προσφεύγουσα πρέπει να θεωρείται παρεπόμενη οικονομική πράξη που δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης, εφόσον η έννοια της οικονομικής πράξης πρέπει να ερμηνεύεται διασταλτικά, ειδάλλως παραβιάζεται η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.
- 13 Από την πλευρά της, η ΑΤ υποστηρίζει ότι πρέπει να γίνει εφαρμογή της νομολογίας του Δικαστηρίου στην υπόθεση EDM (C-77/01, EU:C:2004:243) σχετικά με την έννοια της παρεπόμενης δραστηριότητας και επισημαίνει ότι η επίμαχη δραστηριότητα της προσφεύγουσας δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως παρεπόμενη, εφόσον, «μολονότι η πώληση των επεκτάσεων εγγυήσεως αντιπροσωπεύει μόνο το 4 % ή 5 % του κύκλου εργασιών, το κέρδος που αποφέρει η εν λόγω δραστηριότητα (35 % περίπου) ήταν κατά τα οικονομικά έτη 2014 και 2015 μεγαλύτερο από τα συνολικά κέρδη της επιχείρησης». Κατά την ΑΤ, η ίδια η βιωσιμότητα της προσφεύγουσας εξαρτάται από την πώληση επεκτάσεων εγγυήσεως.
- 14 Εξάλλου, οι πωλήσεις επεκτάσεων εγγυήσεως δεν μπορούν να παραλληλιστούν με τις οικονομικές πράξεις. Το άρθρο 135 της οδηγίας ΦΠΑ διαχωρίζει σαφώς τις ασφαλιστικές εργασίες από τις οικονομικές πράξεις, αναφέροντας τις ασφαλιστικές εργασίες στην [παράγραφο 1], στοιχείο α', και τις οικονομικές πράξεις στα στοιχεία β' έως ζ'. Συνεπώς, ο διαχωρισμός μεταξύ των «ασφαλιστικών εργασιών» και των «οικονομικών πράξεων» προκύπτει σαφώς από το γεγονός ότι οι ασφαλιστικές εργασίες δεν συμπεριλαμβάνονται στο άρθρο 174, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, διάταξη που ρυθμίζει τον τρόπο υπολογισμού της αναλογίας έκπτωσης και την οποία μεταφέρει το άρθρο 23 του CIVA.
- 15 Στην οδηγία ΦΠΑ προβλέπεται ότι για τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το ποσό του κύκλου εργασιών σχετικά με τις πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία β' έως ζ'

(δηλαδή, τις οικονομικές πράξεις), όταν πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις, αποκλείοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, τις πράξεις τις οποίες αφορά το στοιχείο α' (δηλαδή, τις ασφαλιστικές εργασίες).

- 16 Περαιτέρω, η πώληση των επεκτάσεων εγγυήσεως δεν περιλαμβάνεται στην έννοια των «οικονομικών πράξεων», όπως επιτάσσει το άρθρο 23, παράγραφος 5, του CIVA. Κατά την ΑΤ, η ερμηνεία που δίδεται από την προσφεύγουσα αντιτίθεται και στο πορτογαλικό Σύνταγμα, καθόσον θα συνεπαγόταν παραβίαση των αρχών της φορολογικής δικαιοσύνης και της φορολογικής ισότητας, εάν γινόταν σύγκριση της προσφεύγουσας με τους ασφαλιστικούς διαμεσολαβητές, οι οποίοι δεν μπορούν να εκπέσουν τον ΦΠΑ παρότι επιβαρύνονται με δαπάνες χρηματοδοτήσεως.
- 17 Κατά την ΑΤ, όσα υποστηρίζει η προσφεύγουσα μπορούν, επιπλέον, να προκαλέσουν αθέμιτο ανταγωνισμό με τους ασφαλιστικούς διαμεσολαβητές, ο οποίος μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλώσεις κατά τη φορολόγηση των υποκειμένων σε φόρο.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 18 Το αιτούν δικαστήριο οφείλει να εξετάσει και να κρίνει εάν η δραστηριότητα της προσφεύγουσας σε σχέση με τις επεκτάσεις εγγυήσεως εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 23, παράγραφος 5, του CIVA.
- 19 Η προσφεύγουσα ασχολείται με την πώληση οικιακών ηλεκτρικών συσκευών, δραστηριότητα η οποία υπόκειται σε ΦΠΑ. Στο πλαίσιο των πωλήσεων οικιακών ηλεκτρικών συσκευών, η προσφεύγουσα πωλεί επίσης, εφόσον το ζητεί ο πελάτης, επεκτάσεις εγγυήσεως, μέσω της οποίας χορηγείται στον πελάτη για λογαριασμό του προμηθευτή παράταση της αρχικής εγγυήσεως, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να ενεργεί ως διαμεσολαβητής μεταξύ της ασφαλιστικής επιχείρησης και του τελικού πελάτη.
- 20 Η προσφεύγουσα δεν χρεώνει τον ΦΠΑ επί των εκροών για την πώληση των επεκτάσεων εγγυήσεως, αλλά εκπίπτει εξ ολοκλήρου τον ΦΠΑ επί των εισροών που επιβάλλεται στα αγαθά που αποκτά και τις υπηρεσίες που της παρέχονται για να ασκεί το σύνολο των δραστηριοτήτων της.
- 21 Οι διάδικοι δεν αμφισβητούν ότι η δραστηριότητα που αφορά την επέκταση εγγυήσεων εμπίπτει στην απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 9, παράγραφος 28, του CIVA, σχετικά με τις «ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες και την παροχή συναφών εργασιών από τους μεσίτες ασφαλειών και τους ασφαλιστικούς πράκτορες».
- 22 Επειδή η εν λόγω δραστηριότητα παροχής επεκτάσεων εγγυήσεως απαλλάσσεται από τον φόρο, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης, υπό το πρίσμα των οριζομένων στο άρθρο 20, παράγραφος 1, του CIVA.

- 23 Επομένως, η περίπτωση αυτή μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 23, παράγραφος 1, στοιχείο b), του CIVA, καθόσον η προσφεύγουσα παρέχει αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων σχετικά με την άσκηση μιας εκ των οικονομικών δραστηριοτήτων που προβλέπονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο a), [του CIVA], για ένα μέρος των οποίων δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και για το οποίο «ο φόρος εκπίπτει σε ποσοστό ανάλογο των ετήσιων κερδών που αποφέρουν οι πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης».
- 24 Το άρθρο 23, παράγραφος 4, του CIVA ορίζει ότι «το ποσοστό της έκπτωσης που αναφέρεται στην παράγραφο 1, στοιχείο b) προκύπτει από ένα κλάσμα με αριθμητή τα ετήσια κέρδη, αφαιρουμένου του φόρου, τα οποία αποφέρουν οι πράξεις που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 1, και παρονομαστή τα ετήσια κέρδη, αφαιρουμένου του φόρου, τα οποία αποφέρουν όλες οι πράξεις που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στον φόρο, για την άσκηση μιας εκ των οικονομικών δραστηριοτήτων που προβλέπονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο a), καθώς και τις μη φορολογητέες επιδοτήσεις που δεν χορηγούνται για την αγορά εξοπλισμού».
- 25 Εντούτοις, στην παράγραφο 5 του προμνησθέντος άρθρου 23 προβλέπονται εξαιρέσεις στον κανόνα αυτόν, αποκλειομένων από τον εν λόγω υπολογισμό και των «οικονομικών πράξεων που θεωρούνται παρεπόμενες της δραστηριότητας που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο», γεγονός που συνεπάγεται ότι, στις περιπτώσεις αυτές, μπορεί να εκπέσει το συνολικό ποσό ΦΠΑ που καταβλήθηκε για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται για την εκτέλεση αμφοτέρων των ειδών πράξεων.
- 26 Η διαφωνία των διαδίκων έχει ως αντικείμενο την εν λόγω κατηγοριοποίηση των πράξεων, καθόσον η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η περίπτωση της εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της προμνησθείσας παραγράφου 5, στο μέτρο που οι εργασίες πώλησης ελεγκτάσεων εγγυήσεως πρέπει να θεωρηθούν «οικονομικές πράξεις» και είναι παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πώλησης οικιακών ηλεκτρικών συσκευών, ενώ η ΑΤ υποστηρίζει ότι οι εν λόγω εργασίες ούτε μπορούν να θεωρηθούν «οικονομικές», ούτε έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα.
- 27 Επειδή η παρούσα υπόθεση έχει ως αντικείμενο την ερμηνεία της ενωσιακής νομοθεσίας, οι διάδικοι της κύριας δίκης διερωτώνται εάν είναι αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 28 Όταν ανακύπτει ζήτημα ερμηνείας και εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου, τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να το θέτουν ενώπιον του Δικαστηρίου μέσω αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως. Εντούτοις, όταν το ενωσιακό δίκαιο είναι σαφές και όταν υφίσταται ήδη προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν κρίνεται αναγκαία η εν λόγω αίτηση.

- 29 Όπως προκύπτει από την έκθεση φορολογικού ελέγχου, η θέση της ΑΤ σχετικά με τα επίμαχα εκκαθαριστικά σημειώματα στηρίζεται σε διττή βάση, καθόσον [η ΑΤ] θεωρεί ότι η αδυναμία αποκλεισμού του ποσού του κύκλου εργασιών που αφορά τις πωλήσεις επεκτάσεων εγγυήσεως από τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης δεν προκύπτει μόνον από το γεγονός ότι τέτοιου είδους πράξεις δεν αποτελούν οικονομικές πράξεις, αλλά και από το ότι δεν αποτελούν παρεπόμενη δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 5, του CIVA και το άρθρο 174, παράγραφος 2, στοιχεία β' και γ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 30 Συνεπώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι λόγοι που επικαλέστηκε η ΑΤ για την έκδοση των υπό κρίση εκκαθαριστικών σημειωμάτων είναι νόμιμοι. Εξάλλου, προκειμένου να κριθεί εάν πρέπει να υποβληθεί αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ενώπιον του Δικαστηρίου, πρέπει να εξεταστεί εάν η εφαρμογή του ενωσιακού δικαίου είναι αναγκαία για την επίλυση της εν λόγω υποθέσεως και εάν η λύση που πρέπει να δοθεί προκύπτει σαφώς ή έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο νομολογίας του Δικαστηρίου, περιπτώσεις στις οποίες η προδικαστική παραπομπή δεν είναι αναγκαία, όπως έγινε δεκτό με την απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 1982, CILFIT (283/81, EU:C:1982:335).
- 31 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, «μια παροχή πρέπει να θεωρηθεί ως παρεπόμενη κύριας παροχής, οσάκις δεν συνιστά αφ' εαυτής σκοπό για τους πελάτες, αλλά το μέσο για να απολαύσουν υπό τις καλύτερες συνθήκες την κύρια υπηρεσία του παρέχοντος υπηρεσίες» (απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), C-349/96, EU:C:1999:93, σκέψη 30).
- 32 Έχει γίνει επίσης δεκτό από το Δικαστήριο ότι μια οικονομική δραστηριότητα δεν μπορεί να θεωρηθεί «παρεπόμενη», κατά την έννοια του άρθρου 19, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, εάν αποτελεί άμεση, διαρκή και αναγκαία προέκταση της φορολογούμενης δραστηριότητας της επιχείρησης (απόφαση της 11ης Ιουλίου 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, σκέψη 22) ή εάν συνεπάγεται τη χρησιμοποίηση σημαντικού αριθμού αγαθών ή υπηρεσιών για τις οποίες οφείλεται ο ΦΠΑ (αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, σκέψη 76, και της 29ης Οκτωβρίου 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669).
- 33 Στην παρούσα υπόθεση, κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι η πώληση οικιακών ηλεκτρικών συσκευών. Οι συμπληρωματικές δραστηριότητες (όπως υπηρεσίες που σχετίζονται με την αγορά επί πιστώσει, τη μεταφορά, την εγκατάσταση/συναρμολόγηση και την κατ' οίκον επίδειξη, καθώς και οι υπηρεσίες πώλησης επεκτάσεων εγγυήσεως) δεν αποτελούν αυτοσκοπό για τον πελάτη, αλλά απλώς το μέσο για τη χρησιμοποίηση, υπό τις καλύτερες δυνατές συνθήκες, της κύριας παροχής, η οποία συνίσταται στην παροχή οικιακών ηλεκτρικών συσκευών με την αρχική τους εγγύηση.
- 34 Όπως έγινε δεκτό με την προμνησθείσα απόφαση EDM, «παρ' όλον ότι το ύψος των εισοδημάτων που αποδίδουν οι εμπίπτουσες στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας οικονομικές πράξεις μπορεί να αποτελέσει ένδειξη του ότι οι πράξεις

αυτές δεν πρέπει να θεωρούνται ως παρεπόμενες κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως, το γεγονός ότι οι πράξεις αυτές αποφέρουν εισοδήματα υψηλότερα εκείνων που συνεπάγεται η φερόμενη από την ενδιαφερόμενη επιχείρηση ως κύρια δραστηριότητα δεν μπορεί αφ' εαυτού να αποκλείσει τον χαρακτηρισμό τους ως «παρεπόμενων πράξεων»» (σκέψη 78).

- 35 Από την ανωτέρω παρατιθέμενη νομολογία προκύπτει ότι, σύμφωνα με το ενωσιακό δίκαιο, στερείται νομικού ερείσματος η άποψη της ΑΤ ότι ο «διαρκής χαρακτήρας των εν λόγω πράξεων [...] αποκλείει πλήρως τη δυνατότητα να θεωρηθούν αυτές παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο» και ότι οι εν λόγω πράξεις δεν μπορούν να θεωρηθούν παρεπόμενες λόγω του ότι «πραγματοποιούνται σε τακτική βάση και αποτελούν βασική συνιστώσα των επιτευχθέντων αποτελεσμάτων, χωρίς την οποία θα μπορούσε να τεθεί σε κίνδυνο η βιωσιμότητα της επιχείρησης».
- 36 Εν προκειμένω, η διάθεση πόρων μικτής χρήσεως κατά την πώληση επεκτάσεων εγγυήσεως, σε ποσοστό περίπου 0,62 % της συνολικής αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα για τα οποία οφείλεται ΦΠΑ, είναι προδήλως αμελητέα και, για τον λόγο αυτό η πώληση επεκτάσεων εγγυήσεως θεωρείται παρεπόμενη σε σχέση με την κύρια δραστηριότητα της πώλησης οικιακών ηλεκτρικών συσκευών.
- 37 Βάσει των ανωτέρω, η θέση της ΑΤ περί μη παρεπόμενης φύσεως της πώλησεως επεκτάσεων εγγυήσεως στηρίζεται σε πλάνη εκτιμήσεως των πραγματικών περιστατικών, καθόσον εκτιμά ότι χωρίς τη δραστηριότητα της πώλησεως επεκτάσεων εγγυήσεως θα μπορούσε «να τεθεί σε κίνδυνο η βιωσιμότητα της επιχείρησης», γεγονός που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα και το οποίο οδήγησε το αιτούν δικαστήριο, κατά την κρίση του περί τα πραγματικά περιστατικά, να δεχθεί ότι «δεν αποδείχθηκε ότι η βιωσιμότητα της προσφεύγουσας εξαρτάται από την πώληση επεκτάσεων εγγυήσεως, ούτε ότι το επιχειρηματικό μοντέλο της προσφεύγουσας δεν μπορεί να τεθεί σε εφαρμογή χωρίς την πώληση επεκτάσεων εγγυήσεως».
- 38 Ωστόσο, η εν λόγω διαπίστωση δεν αρκεί για να γίνει δεκτό ότι πρέπει να ακυρωθούν τα επίμαχα εκκαθαριστικά σημειώματα, εφόσον, σύμφωνα με την ΑΤ, η έκδοσή τους στηρίζεται και στο γεγονός ότι οι πωλήσεις επεκτάσεων εγγυήσεως δεν μπορούν να θεωρηθούν «οικονομικές πράξεις», κατά την έννοια του άρθρου 23, παράγραφος 5, του CIVA και του άρθρου 174, παράγραφος 2, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 39 Συνεπώς, εφόσον έγινε δεκτό ότι η πώληση επεκτάσεων εγγυήσεως είναι παρεπόμενη σε σχέση με την κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας, η οποία συνίσταται στην πώληση οικιακών ηλεκτρικών συσκευών, πρέπει να διευκρινιστεί εάν πρόκειται για «οικονομικές πράξεις», εφόσον, σύμφωνα με το άρθρο 23, παράγραφος 5, του CIVA, μόνον οι πράξεις αυτές αποκλείονται από τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης.

- 40 Μολονότι το άμεσο αντικείμενο της υπό κρίση διαφοράς είναι ζήτημα ερμηνείας της εθνικής νομοθεσίας, αντιστοιχεί σε ζήτημα ερμηνείας του ενωσιακού δικαίου, δεδομένου ότι με το άρθρο 23, παράγραφος 5, του CIVA μεταφέρεται στην εθνική έννομη τάξη το άρθρο 174, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας ΦΠΑ.
- 41 Δεν έχει περιέλθει σε γνώση [του αιτούντος δικαστηρίου] προηγούμενη νομολογία του Δικαστηρίου, από την οποία να προκύπτει εάν η φύση των πράξεων επεκτάσεως εγγυήσεως είναι οικονομική, ούτε μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι σαφής η λύση που πρέπει να δοθεί στο εν λόγω ζήτημα.
- 42 Στην πραγματικότητα, κρίσιμα είναι τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας σχετικά με το εάν οι εργασίες ασφαλιστικής διαμεσολάβησης εμπίπτουν στην έννοια των «οικονομικών πράξεων» ή, τουλάχιστον, εάν μπορούν να εξομοιωθούν με τις «οικονομικές πράξεις», κατ' εφαρμογή των αρχών της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της απαγόρευσης της στρέβλωσης του ανταγωνισμού.
- 43 Εντούτοις, το γεγονός, το οποίο προβάλλει η ΑΤ, ότι το άρθρο 174, παράγραφος 2, στοιχείο γ΄, της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται στις «πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχεία β) έως ζ)» και όχι σε αυτές που περιγράφονται στο στοιχείο α΄, σύμφωνα με το οποίο, απαλλάσσονται οι «ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι συναφείς με αυτές παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται από τους ασφαλιστές και ασφαλιστικούς πράκτορες», μπορεί να ερμηνευθεί ως εκδήλωση της προθέσεως του νομοθέτη να μην αποκλειστεί ο κύκλος εργασιών που αφορά τις ασφαλιστικές εργασίες από τον υπολογισμό της αναλογίας έκπτωσης.
- 44 Υπό το φως των ανωτέρω σκέψεων, κρίνεται αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως ενώπιον του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το αιτούν δικαστήριο έχει ήδη λάβει υπόψη, κατά τη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος, όσα έχουν ήδη γίνει δεκτά σχετικά με τη φύση της πώλησης επεκτάσεως εγγυήσεως ως παρεπόμενης δραστηριότητας.