

**Byla C-695/19****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 rugsėjo 20 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Portugalija)

**Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2019 rugsėjo 10 d.

**Pareiškėja:**

*Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.*

**Atsakovė:**

*Autoridade Tributária e Aduaneira* (Mokesčių ir muitų institucija)

**Pagrindinės bylos dalykas**

Pagrindinė byla susijusi su *Autoridade Tributária e Aduaneira* (toliau – AT) atliktu PVM ir atitinkamų palūkanų atskaitymu už 2014, 2015, 2016 ir 2017 m., susijusiu su pareiškėjos *Rádio Popular, S.A.* garantijų pratęsimo srityje vykdoma veikla.

**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas**

Pagal SESV 267 straipsnį pateiktu prašymu priimti prejudicinį sprendimą siekiama išsiaiškinti, ar pareiškėjos *Rádio Popular, S.A.* padėtis, kiek tai susiję su jos garantijų pratęsimo srityje vykdoma veikla, patenka į *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas; toliau – CIVA) 23 straipsnio 5 dalies taikymo sritį siekiant neįtraukti šios veiklos į atskaitomos procentinės dalies apskaičiavimą.

## **Prejudicinis klausimas**

Ar tarpininkavimo prekiaujant buitinių elektros prietaisų garantijų pratęsimu sandoriai, vykdomi PVM apmokestinamo asmens, kurio pagrindinė veikla – parduoti buitinius elektros prietaisus vartotojui, laikytini finansiniais sandoriais arba yra jiems prilygintini pagal konkurencijos neutralumo ir neiškraipymo principus, siekiant jų sumos neįtraukti į atskaitomos procentinės dalies apskaičiavimą pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB 135 straipsnio 1 dalies b arba c punktą?

## **Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos**

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 135, 173 ir 174 straipsniai.

## **Nurodomos nacionalinės teisės nuostatos**

CIVA 23 straipsnis.

## **Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas**

- 1 *Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.* (toliau – pareiškėja), kurios pagrindinė buveinė įsteigta Majoje, yra įmonė, kurios pagrindinė veikla – prekyba buitinais elektros prietaisais ir IT bei telekomunikacijų prekėmis. Kiek tai susiję su jos vykdoma prekybos buitinais elektros prietaisais veikla, kliento prašymu pareiškėja taip pat prekiauja garantijų pratęsimu, kuris klientui suteikia galimybę prekių ženklo tiekėjo vardu pratęsti pradinę garantiją, taigi pareiškėja veikia kaip draudimo įmonės ir galutinio kliento tarpininkė.
- 2 Pareiškėja neatskaito PVM, kiek tai susiję su jos vykdoma prekybos garantijų pratęsimu veikla, tačiau atskaito visą mokėtiną PVM, kuriuo apmokestinamos visos jos veiklos vykdymo tikslais įgyjamos prekės ir gaunamos paslaugos.
- 3 AT atliko pareiškėjos mokamo PVM patikrinimą, susijusį su 2014 ir 2015 finansinių metų veikla; vėliau buvo patikrinta ir 2016 bei 2017 finansinių metų veikla.
- 4 Patikrinimo ataskaitoje AT padarė išvadą, kad, kadangi *Rádio Popular* vykdomi garantijų pratęsimu sandoriai nelaikytini finansiniais sandoriais, jiems netaikoma CIVA 23 straipsnio 5 dalis, todėl jie įtraukiami apskaičiuojant minėto straipsnio 1 dalies b punkte nurodomą procentinę dalį. Taip pat ji pridūrė, kad ši taisyklė netaikytina jokių atveju, atsižvelgiant į tai, kad pareiškėja garantijų pratęsimu sandorius vykdo įprastai, todėl visiškai atmestina galimybė laikyti juos atsitiktiniais apmokestinamojo asmens vykdomos veiklos sandoriais. Taigi pagal CIVA 23 straipsnio 1 dalies b punktą atskaitytina tik mokesčio, mokamo už

mišraus naudojimo prekių ir paslaugų gavimą, procentinė dalis, atitinkanti šį atskaitymą lemiančių sandorių metinę sumą.

- 5 Po šių patikrinimų buvo atlikti PVM ir atitinkamų palūkanų atskaitymai, kurių bendra suma sudarė 356 433,05 EUR (328 107,08 EUR PVM ir 28 325,97 EUR palūkanų).
- 6 2019 m. sausio 24 d. pareiškėja paprašė prašymą pateikti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo panaikinti PVM ir atitinkamų palūkanų atskaitymus už 2014, 2015, 2016 ir 2017 m. ir priteisti iš AT grąžinti jai sumokėtas palūkanas.
- 7 AT savo atsakyme nurodė, kad prašymas inicijuoti arbitražo procedūrą turi būti atmestas, o bylos nagrinėjimas – sustabdytas, kol Europos Sąjungos Teisingumo Teismas atsakys į pateiktus esminius teisinius klausimus.

### **Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai**

- 8 Pareiškėja tvirtina, kad tarpininkavimo veikla sudaro tik nedidelę visos jos veiklos dalį, todėl laikytina šalutine, atsižvelgiant į tai, kad 2014, 2015, 2016 ir 2017 finansiniais metais ji sudarė atitinkamai 4 %, 4 %, 5 % ir 4 % bendros metinės apyvartos ir kad jai priskiriama tik labai nedidelė procentinė įmonės žmogiškųjų išteklių dalis, kuri, kiek tai susiję su materialiaisiais ištekliais, yra beveik nulinė.
- 9 Taikant CIVIA 23 straipsnio 5 dalį finansinio sandorio sąvoka turi būti aiškinama plačiai, pagal PVM neutralumo principą įtraukiant draudimo ir perdraudimo sandorius; draudimo sandoriai klasifikuojami kaip finansiniai sandoriai, visų pirma pagal Portugalijos ekonominės veiklos rūšių klasifikatorių (toliau – CAE), o draudimo įmonės laikomos finansų įstaigomis plačiąja prasme, atsižvelgiant į tai, kad Portugalijos finansinė sistema sudaryta iš trijų dalių: bankų, biržos ir draudimo įstaigų.
- 10 Finansinių sandorių, įskaitant draudimo ir perdraudimo sandorius, atleidimas nuo mokesčio šiuo metu numatytas PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalyje.
- 11 Teisė atskaityti PVM yra pagrindinė teisė, kurią apriboti galima tik atvejais, aiškiai leidžiamais pagal Sąjungos teisės nuostatas arba šioje srityje pripažįstamus bendruosius teisės principus, kaip antai draudimo piktnaudžiauti teise principą.
- 12 Siekiant naudotis atskaitymo teise, pareiškėjos vykdoma atsitiktinio pobūdžio tarpininkavimo veikla kvalifikuotina kaip atsitiktinis finansinis sandoris, į kurį neatsižvelgiama apskaičiuojant atskaitomą procentinę dalį, nes siekiant nepažeisti esminio PVM neutralumo principo finansinio sandorio sąvoka turi būti aiškinama plačiai.
- 13 AT savo ruožtu tvirtina, kad reikia taikyti Teisingumo Teismo jurisprudenciją, įtvirtintą Sprendime *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243) dėl atsitiktinės veiklos

sąvokos, ir mano, jog nagrinėjama pareiškėjos veikla negali būti kvalifikuojama kaip atsitiktinė, nes, „nors prekyba garantijų pratęsimu sudaro tik 4 % ar 5 % apyvartos, dėl šios veiklos gaunamas pelnas (apytikriai 35 %) 2014 ir 2015 finansiniais metais buvo didesnis nei visas įmonės pelnas“. AT manymu, pats pareiškėjos gyvybingumas priklauso nuo prekybos garantijų pratęsimu.

- 14 Kita vertus, prekyba garantijų pratęsimu ir finansiniai sandoriai nėra prilygintini. PVM direktyvos 135 straipsnyje draudimo sandoriai ir finansiniai sandoriai aiškiai išskiriami: draudimo sandoriai nurodomi a punkte, o finansiniai sandoriai – b–g punktuose. Taip „draudimo sandoriai“ ir „finansiniai sandoriai“ aiškiai atskiriami, draudimo sandorių neįtraukiant į PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalies c punktą, kuriame nustatyta procentinės dalies apskaičiavimo formulė apibrėžianti norma, taip pat įtvirtinta CIVA 23 straipsnyje.
- 15 PVM direktyvoje nustatyta, kad apskaičiuojant atskaitomą procentinę dalį neturi būti atsižvelgiama į apyvartos sumą, siejamą su 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose nurodytais sandoriais (t. y. finansiniais sandoriais), jeigu tai yra atsitiktiniai sandoriai; taip neįtraukiami a punkte nurodyti sandoriai (t. y. draudimo sandoriai).
- 16 Kita vertus, prekyba garantijų pratęsimu neįtraukiama į „finansinių sandorių“ sąvoką, kaip reikalaujama CIVA 23 straipsnio 5 dalyje. AT nuomone, pareiškėjos aiškinimas taip pat prieštarauja Portugalijos Konstitucijai, nes, jei pareiškėja prilyginama draudimo tarpininkams, kurie negali atskaityti PVM, nors patiria finansavimo išlaidų, tai pažeidžia mokestinio teisingumo ir vienodų mokestinių sąlygų sudarymo principus.
- 17 AT manymu, pareiškėjos ginama pozicija taip pat lemia nesąžiningą konkurenciją su draudimo tarpininkais, o dėl to gali būti iškraipoma apmokestinamųjų asmenų apmokestinimo tvarka.

#### **Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindų santrauka**

- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo įvertinti ir nuspręsti, ar pareiškėjos vykdoma su garantijų pratęsimu susijusi veikla gali patekti į CIVA 23 straipsnio 5 dalies taikymo sritį.
- 19 Pareiškėja prekiauja buitinais elektros prietaisais, o tokia veikla yra apmokestinama PVM. Be jos vykdomos prekybos buitinais elektros prietaisais, kliento prašymu pareiškėja taip pat prekiauja garantijų pratęsimu, kuris klientui suteikia galimybę prekių ženklo tiekėjo vardu pratęsti pradinę garantiją, taigi pareiškėja veikia kaip draudimo įmonės ir galutinio kliento tarpininkė.
- 20 Pareiškėja neatskaito PVM, kiek tai susiję su jos vykdoma prekybos garantijų pratęsimu veikla, tačiau atskaito visą PVM, kuriuo apmokestinamos visai jos veiklai vykdyti įgyjamos prekės ir gaunamos paslaugos.

- 21 Šalys sutaria, kad šiai garantijų pratęsimo veiklai taikomas CIVA 9 straipsnio 28 dalyje numatytas neapmokestinimas, susijęs su „*draudimo ir perdraudimo sandoriais bei su jais susijusiomis paslaugomis, kurias teikia draudimo brokeriai ir draudimo agentai*“.
- 22 Kadangi ši garantijų pratęsimo veikla neapmokestinama, atsižvelgiant į CIVA 20 straipsnio 1 dalies nuostatas ji nesuteikia teisės į atskaitymą.
- 23 Todėl nagrinėjamam atvejui gali būti taikomas CIVA 23 straipsnio 1 dalies b punktas, nes pareiškėjos vykdomi sandoriai, sudaryti vykdant 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą ekonominę veiklą, susiję su prekėmis ir paslaugomis, dalis šių sandorių nesuteikia teisės į atskaitymą ir vykdant šią veiklą „*mokestis atskaitomas atsižvelgiant į procentinę dalį, atitinkančią šį atskaitymą lemiančių sandorių metinę sumą*“.
- 24 CIVA 23 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad „*1 dalies b punkte nurodyta atskaitoma procentinė dalis gaunama iš trupmenos, kurios skaitiklyje nurodoma sandorių, dėl kurių pagal 20 straipsnio 1 dalį suteikiama atskaitymo teisė, metinė suma neįskaitant mokesčio, o vardiklyje – apmokestinamojo asmens vykdomų sandorių, sudarytų vykdant 2 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą ekonominę veiklą, metinė suma neįskaitant mokesčio, ir neapmokestinamos subsidijos, neskirtos gamybos priemonėms įgyti*“.
- 25 Vis dėlto minėto 23 straipsnio 5 dalyje numatytos šios taisyklės išimtis, į šį apskaičiavimą taip pat neįtraukiant „*finansinių sandorių, kurie apmokestinamojo asmens vykdomos veiklos atžvilgiu yra atsitiktinio pobūdžio*“, todėl darytina prielaida, kad tokiais atvejais gali būti atskaitytas visas PVM, mokamas už abiejų tipų sandoriams vykdyti naudojamų prekių ir paslaugų gavimą.
- 26 Šalių ginčas susijęs su šiuo sandorių kategorizavimu, nes pareiškėja tvirtina, kad jos padėtis patenka į minėtos 5 dalies taikymo sritį, kadangi prekybos garantijų pratęsimu sandoriai turi būti kvalifikuojami kaip „*finansiniai sandoriai*“ ir pagrindinės prekybos būtiniais elektros prietaisais veiklos atžvilgiu jie yra atsitiktinio pobūdžio, o AT mano, kad šie sandoriai nei gali būti kvalifikuojami kaip „*finansiniai*“, nei yra atsitiktinio pobūdžio.
- 27 Kadangi šios bylos dalykas – Sąjungos teisės nuostatų aiškinimas, šalims kyla klausimas, ar reikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.
- 28 Iškilus Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo klausimui nacionaliniai teismai privalo pateikti jį Teisingumo Teismui, pateikdami prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Vis dėlto, kai Sąjungos teisė aiški ir kai Teisingumo Teismo jurisprudencijoje yra nagrinėjamo atvejo precedentas, tokia konsultacija nebūtina.
- 29 Kaip matyti iš mokestinio patikrinimo ataskaitos, pozicija, kuria AT grindžia ginčijamus atskaitymus, turi dvejopą pagrindą, nes ji mano, kad iš prekybos garantijų pratęsimu gautos apyvartos sumos negalima neįtraukti į atskaitomos

procentinės dalies apskaičiavimą ne tik dėl to, jog tokie sandoriai nelaikytini finansiniais sandoriais, bet ir todėl, kad, laikantis CIVA 23 straipsnio 5 dalies ir PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalies b ir c punktų nuostatų, jie nelaikytini atsitiktinio pobūdžio veikla.

- 30 Todėl norint atlikti ginčijamus atskaitymus reikia įvertinti abiejų AT nurodytų pagrindų teisėtumą. Be to, siekiant nuspręsti, ar reikia Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, dera įvertinti, ar norint išspręsti šią bylą būtina taikyti Sąjungos teisę ir ar toks sprendimas yra aiškus arba jau buvo nagrinėtas Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, nes tokiais atvejais prašymas priimti prejudicinį sprendimą nebūtinai, kaip nustatyta 1982 m. spalio 6 d. Sprendime *CILFIT* (283/81, EU:C:1982:335).
- 31 Taigi, Teisingumo Teismo jurisprudencija yra vienoda: joje nustatyta, kad „paslaugos teikimas turi būti laikomas atsitiktine pagrindinės paslaugų teikimo veiklos veikla, kai savaime jis nėra klientų tikslas, o tik priemonė pasinaudoti geresnėmis pagrindinės teikėjo paslaugos sąlygomis“ (1999 m. vasario 25 d. Sprendimo *Card Protection Plan Ltd* (CPP), C-349/96, EU:C:1999:93 30 punktas).
- 32 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad ekonominė veikla negali būti laikoma „atsitiktine“, kaip tai suprantama pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 2 dalį, jei tai yra tiesioginis, tęstinis ir būtinas apmokestinamos įmonės veiklos išplėtimas (1996 m. liepos 11 d. Sprendimo *Régie dauphinoise*, C-306/94, EU:C:1996:290 22 punktas) arba jeigu ji reikalauja žymaus PVM apmokestinamų prekių ar paslaugų panaudojimo (2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243 76 punktas ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669).
- 33 Šioje byloje pagrindinė pareiškėjos veikla – tiekti buitinius elektros prietaisus. Papildomos veiklos (kaip antai paslaugos, susijusios su kredito gavimu, transportu, įrengimu ir (arba) sumontavimu ir būsto pristatymu, taip pat prekyba garantijų pratęsimu) savaime nėra klientų tikslas, o tik priemonės klientui geriausiomis sąlygomis naudotis pagrindine teikėjo paslauga, kurią sudaro buitinių elektros prietaisų tiekimas su pradine garantija.
- 34 Kaip nurodyta pirmiau minėtame Sprendime *EDM*, „nors pajamų, gaunamų iš finansinių sandorių, kurie patenka į Šeštosios direktyvos taikymo sritį, dydis gali būti požymis, kad šie sandoriai neturėtų būti laikomi atsitiktiniais, kaip tai apibrėžta minėtoje nuostatoje, tai, kad vykdant tokius sandorius gaunamos didesnės pajamos nei uždirbamos vykdant veiklą, kurią atitinkama įmonė nurodė kaip pagrindinę, negali savaime panaikinti galimybės kvalifikuoti juos kaip „atsitiktinius sandorius““ (78 punktas).
- 35 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad pagal Sąjungos teisę AT ginamas teiginys, kad „dėl šių sandorių įprastinio pobūdžio <...> visiškai atmestina galimybė laikyti juos atsitiktiniais apmokestinamojo asmens veiklos sandoriais“ ir kad šie sandoriai

negali būti kvalifikuojami kaip atsitiktiniai, nes yra „vykdomi įprastai ir netgi yra esminis gaunamų rezultatų komponentas, be kurio įmonės gyvybingumui kiltų pavojus“, nėra pagrįstas.

- 36 Šiuo atveju mišraus naudojimo išteklių poveikis prekybos garantijų pratęsimu veiklai, lygus apytikriai 0,62 % pareiškėjos naudojamų prekių ar paslaugų, už kurias buvo atskaitytas PVM, bendros vertės, yra akivaizdžiai nedidelis, o tai pagrindžia tai, kad prekybos garantijų pratęsimu veikla laikoma atsitiktine, palyginti su prekybos buitinais elektros prietaisais veikla.
- 37 Taigi AT nuomonė dėl prekybos garantijų pratęsimu veiklos neatsitiktinio pobūdžio pagrįsta su aplinkybėmis susijusia klaida, nes ji mano, kad be prekybos garantijų pratęsimu veiklos „įmonės gyvybingumui galėtų kilti grėsmė“, o tai neatitinka tikrovės ir todėl paskatino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą savo sprendime dėl faktinių bylos aplinkybių konstatuoti, kad „nebuvo įrodyta nei tai, kad pareiškėjos gyvybingumas priklauso nuo prekybos garantijų pratęsimu, nei kad jos verslo modelis negalėtų būti įgyvendintas be prekybos garantijų pratęsimu“.
- 38 Vis dėlto šio konstatavimo nepakanka norint padaryti išvadą, kad reikia panaikinti atskaitymus, nes AT taip pat juos grindžia tuo, kad prekyba garantijų pratęsimu negali būti kvalifikuojama kaip „finansiniai sandoriai“ pagal CIVA 23 straipsnio 5 dalį ir PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalį.
- 39 Todėl konstatavus, kad prekyba garantijų pratęsimu yra atsitiktinio pobūdžio, palyginti su pareiškėjos vykdoma prekybos buitinais elektros prietaisais veikla, reikia nustatyti, ar tai yra „finansiniai sandoriai“, atsižvelgiant į tai, kad pagal CIVA 23 straipsnio 5 dalį šis sandorių tipas neįtraukiamas į atskaitomos procentinės dalies apskaičiavimą.
- 40 Nors šios bylos tiesioginis dalykas – nacionalinės teisės normos aiškinimo klausimas, jis virsta Sąjungos teisės aiškinimo klausimu, nes 23 straipsnio 5 dalimi į nacionalinę teisę perkeliamas PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalies b punktas.
- 41 Nėra žinoma jokia ankstesnė Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl šio klausimo, susijusio su garantijų pratęsimu sandorių finansiniu (arba ne) pobūdžiu, ir nepanašu, kad šis klausimas turi aiškų sprendimą.
- 42 Iš tiesų pareiškėjos argumentai dėl draudimo tarpininkavimo sandorių įtraukimo į „finansinių sandorių“ sąvoką ar bent jau jų prilyginimo „finansiniams sandoriams“ pritaikius PVM neutralumo ir konkurencijos neiškraipymo principus atrodo svarbūs.
- 43 Vis dėlto faktas, kuriuo remiasi AT – kad PVM direktyvos 174 straipsnio 2 dalies c punkte nurodomi „sandoriai, išvardyti 135 straipsnio 1 dalies b–g punktuose“, o ne šios dalies a punkte, pagal kurią numatyta atleisti nuo mokesčio „draudimo ir perdraudimo sandori[us], įskaitant su jais susijusias paslaugas, kurias teikia

draudimo brokeriai ir draudimo agentai“, – gali būti aiškinamas kaip rodantis teisės aktų leidėjo ketinimą įtraukti į atskaitomos procentinės dalies apskaičiavimą apyvartą, susijusią su draudimo sandoriais.

- 44 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, reikia Teisingumo Teismui pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Formuluodamas prejudicinį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jau atsižvelgė į tai, kas buvo nuspręsta dėl prekybos garantijų pratęsimo veiklos atsitiktinio pobūdžio.

DARBINIS VERTINIMAS