

Lieta C-695/19**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2019. gada 20. septembris

Iesniedzējtiesa:

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

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2019. gada 10. septembris

Prasītāja:

Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.

Atbildētāja:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Pamatlietas priekšmets

Pamatlieta ir par *Autoridade Tributária e Aduaneira* [Nodokļu un muitas iestāde] (turpmāk tekstā – “AT”) veikto PVN un procentu aprēķinu par 2014., 2015., 2016. un 2017. gadu saistībā ar prasītājas *Rádio Popular, S.A.* veiktajiem garantijas pagarināšanas darījumiem.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Ar šo, pamatojoties uz LESD 267. pantu, iesniegto lūgumu tiek gribēts noskaidrot, vai prasītājas *Rádio Popular, S.A.* situācijai, ciktāl tās darbība attiecas uz garantijas pagarināšanas darījumiem, ir piemērojams *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss; turpmāk tekstā – “CIVA”) 23. panta 5. punkts, lai to izslēgtu no atskaitāmās proporcionālās daļas aprēķina.

Prejudiciālais jautājums

Vai starpniecības darījumi saistībā ar sadzīves tehnikas garantijas pagarinājumu pārdošanu, ko veic PVN maksātājs, kura galvenā nodarbošanās ir sadzīves tehnikas pārdošana patērētājiem, ir uzskatāmi par finanšu darījumiem vai arī ir tiem pielīdzināmi saskaņā ar neitralitātes un konkurences neizkropļošanas principiem, lai šo darījumu apgrozījuma summu varētu izslēgt no atskaitāmās daļas aprēķina saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) 135. panta 1. punkta b) un/vai c) apakšpunktu?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 135., 173. un 174. pants.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Pievienotās vērtības nodokļa kodekss – *CIVA*) 23. pants.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *Rádio Popular – Electrodomésticos, S.A.* (turpmāk tekstā – “prasītāja”), kuras mītne atrodas Majā [*Maia*, Portugāle], ir uzņēmums, kas nodarbojas ar sadzīves tehnikas, informātikas un telekomunikāciju preču tirdzniecību. Saistībā ar sevis veikto sadzīves tehnikas pārdošanu prasītāja, ja klients to vēlas, attiecīgā zīmola preču piegādātāja vārdā piešķir klientam sākotnējās garantijas pagarinājumu, tādējādi darbojamās kā starpniece starp apdrošināšanas sabiedrību un galalietotāju.
- 2 Prasītāja neiekasē PVN par garantijas pagarinājuma pārdošanu, bet pilnībā atskaita priekšnodokli, ar ko tiek apliktas preces un pakalpojumi, ko tā iegādājas visas savas darbības vajadzībām.
- 3 *AT* attiecībā uz prasītāju veica daļēju nodokļu pārbaudi (PVN jomā) par 2014. un 2015. gadu, vēlāk to izvēršot arī attiecībā uz 2016. un 2017. gadu.
- 4 Ziņojumā par nodokļu pārbaudi *AT* secināja, ka tā kā *Rádio Popular* veiktie garantijas pagarināšanas darījumi nav uzskatāmi par finanšu darījumiem, *CIVA* 23. panta 5. punkts tiem nav piemērojams, un tāpēc tie nav izslēgti no šā panta 1. punkta b) apakšpunktā minētās atskaitāmās daļas aprēķina. Tā arī piebilda, ka šī tiesību norma vispār neesot piemērojama, jo prasītājas veiktie garantijas pagarināšanas darījumi ir tās parastā darbība, un šis apstāklis pilnībā izslēdz iespēju tos uzskatīt par nodokļa maksātāja gadījuma rakstura darījumiem. Tādējādi saskaņā ar *CIVA* 23. panta 1. punkta b) apakšpunktu no priekšnodokļa

par dažādiem nolūkiem paredzētu preču un pakalpojumu iegādi ir atskaitāma tikai tā (procentuālā) daļa, kas atbilst to ikgadējo darījumu apgrozījuma summai, saistībā ar kuriem var veikt atskaitīšanu.

- 5 Pēc veiktajām pārbaudēm tika izdoti PVN un attiecīgo procentu aprēķini kopsummā 356 433,05 EUR apmērā (PVN 328 107,08 EUR apmērā un procenti 28 325,97 EUR apmērā).
- 6 2019. gada 24. janvārī prasītāja lūdza iesniedzējtiesai atcelt PVN un attiecīgo procentu aprēķinus par 2014., 2015., 2016. un 2017. gadu un piespriet AT samaksāt tai uzkrājušos procentus.
- 7 AT atbildēja, norādot, ka šajā šķīrējtiesā notiekošajā tiesvedībā celtā prasība būtu jānoraida un tiesvedība jāaptur līdz brīdim, kad Eiropas Savienības Tiesa pieņems nolēmumu par uzdotajiem būtiskajiem tiesību jautājumiem.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 8 Prasītāja apgalvo, ka starpniecības darbība tās darbību kopumā ir visnotaļniecīga, jo 2014., 2015., 2016. un 2017. gadā tās apjoms bija attiecīgi 4 %, 4 %, 5 % un 4 % no gada kopējā apgrozījuma, un ka tās veikšanai tā atvēl tikai mazu daļu no saviem cilvēkresursiem un gandrīz nekādus materiālos resursus.
- 9 Finanšu darījuma jēdziens *CIVA* 23. panta 5. punkta izpratnē ir jāinterpretē plaši, iekļaujot tajā apdrošināšanas un pārapirošināšanas darījumus saskaņā ar PVN neitralitātes principu; apdrošināšanas darījumi ietilpst finanšu darījumos, tostarp saskaņā ar *Classificação das Atividades Económicas Portuguesas* [Portugāles Saimniecisko darbību klasifikāciju] (*CAE*), un apdrošināšanas sabiedrības tiek uzskatītas par finanšu iestādēm plašā nozīmē, ņemot vērā Portugāles finanšu sistēmas klasisko trejādību: bankas, birža un apdrošināšana.
- 10 Finanšu darījumu, tostarp apdrošināšanas un pārapirošināšanas darījumu, atbrīvojums no nodokļa tagad ir paredzēts PVN direktīvas 135. panta 1. punktā.
- 11 Tiesības atskaitīt PVN ir pamattiesības, kuras var ierobežot tikai gadījumos, kas ir skaidri paredzēti Savienības tiesību normās vai ar šajā jomā atzītajiem vispārējiem tiesību principiem kā, piemēram, ar tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu.
- 12 Lai izmantotu tiesības atskaitīt nodokli, prasītājas veiktā starpniecības papilddarbība ir jākvalificē kā gadījuma rakstura finanšu darījums, kas nav iekļaujams atskaitāmās daļas aprēķinā, jo finanšu darījuma jēdziens ir jāinterpretē plaši, lai nepārkāptu PVN neitralitātes pamatprincipu.
- 13 Savukārt AT norāda, ka ir jāpiemēro Tiesas judikatūra, kas rodama spriedumā *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243) attiecībā uz gadījuma rakstura darbības jēdzienu, un uzskata, ka aplūkojamo prasītājas darbību nevar kvalificēt kā gadījuma

rakstura darbību, jo, “lai arī garantijas pagarinājuma pārdošana ir tikai 4 % vai 5 % no apgrozījuma, ir skaidri zināms, ka no šīs darbības gūtā peļņa (aptuveni 35 %) 2014. un 2015. gadā bija lielāka par uzņēmuma peļņu kopumā”. Pēc AT domām, no garantijas pagarinājuma pārdošanas ir atkarīga pati prasītājas dzīvotspēja.

- 14 Turklāt garantijas pagarinājuma pārdošana neesot pielīdzināma finanšu darījumiem. PVN direktīvas 135. panta 1. punktā apdrošināšanas darījumi ir skaidri nošķirti no finanšu darījumiem, atsaucoties uz apdrošināšanas darījumiem a) apakšpunktā un uz finanšu darījumiem b)–g) apakšpunktā. Tādējādi “apdrošināšanas darījumu” nošķiršana no “finanšu darījumiem” skaidri izriet no apdrošināšanas darījumu izslēgšanas no PVN direktīvas 174. panta 2. punkta c) apakšpunkta, kurā ir noteikta proporcionālās daļas aprēķina formula, kas ir pārņemta CIVA 23. pantā.
- 15 PVN direktīvā ir noteikts, ka atskaitāmās daļas aprēķinā netiek ņemta vērā 135. panta 1. punkta b)–g) apakšpunktā minēto darījumu (proti, finanšu darījumu) apgrozījuma summa, ja vien minētie darījumi ir gadījuma rakstura darījumi, tādējādi a) apakšpunktā paredzētie darījumi (proti, apdrošināšanas darījumi) ir izslēgti.
- 16 Turklāt garantijas pagarinājuma pārdošana neietilpst CIVA 23. panta 5. punktā paredzētajā jēdzienā “finanšu darījums”. AT uzskata, ka prasītājas atbalstītā interpretācija neatbilst arī Portugāles Konstitūcijai, ciktāl ar to ir pārkāpti nodokļu taisnīguma un vienlīdzības principi, ja prasītāja tiek salīdzināta ar apdrošināšanas starpniekiem, kas nevar atskaitīt PVN, lai arī tiem rodas ar finansēšanu saistīti izdevumi.
- 17 AT skatījumā prasītājas nostāja rada arī negodīgu konkurenci ar apdrošināšanas starpniekiem, un šī situācija var radīt izkropļojumus saistībā ar nodokļu uzlikšanu nodokļa maksātājiem.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 18 Iesniedzējtiesai ir jāizvērtē un jāizspriež, vai prasītājas veiktā garantijas pagarināšanas darbība iespējami ietilpst CIVA 23. panta 5. punkta piemērošanas jomā.
- 19 Prasītāja nodarbojas ar sadzīves tehnikas tirdzniecību un saistībā ar šo darbību aprēķina PVN. Saistībā ar sevis veikto sadzīves tehnikas pārdošanu prasītāja, ja klients to vēlas, attiecīgā zīmola preču piegādātāja vārdā piešķir klientam sākotnējās garantijas pagarinājumu, tādējādi darbodamās kā starpniece starp apdrošināšanas sabiedrību un galalietotāju.
- 20 Prasītāja neaprēķina PVN par garantijas pagarinājuma pārdošanu, bet pilnībā atskaita priekšnodokli, ar ko tiek apliktas preces un pakalpojumi, ko tā iegādājas visas savas darbības vajadzībām.

- 21 Puses ir vienisprātis, ka šī garantijas pagarināšanas darbība ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar CIVA 9. panta 28. punktu, kas attiecas uz *“apdrošināšanas un pārāpdrošināšanas darījumiem, tostarp ar tiem saistītiem pakalpojumiem, ko veic apdrošināšanas mākleri un apdrošināšanas aģenti”*.
- 22 Tā kā šī garantijas pagarināšanas pakalpojuma sniegšana ir atbrīvota no nodokļa, tā, ņemot vērā CIVA 20. panta 1. punktu, nerada tiesības atskaitīt nodokli.
- 23 Tādējādi šī situācija ir iekļaujama CIVA 23. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas jomā, jo prasītāja izmanto preces un pakalpojumus tādu no 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētās saimnieciskās darbības izrietošu darījumu veikšanai, par daļu no kuriem nav tiesību atskaitīt nodokli un *“nodokli atskaita tikai tai daļai, kas atbilst gada darījumu summai, kas dod tiesības uz nodokļa atskaitīšanu”*.
- 24 CIVA 23. panta 4. punktā ir noteikts, ka *“Šā panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto atskaitāmo proporcionālo daļu veido daļskaitlis, kura skaitītājs ir to darījumu gada apgrozījuma summa (bez nodokļa), par kuriem ir tiesības atskaitīt nodokli saskaņā ar 20. panta 1. punktu, savukārt saucējs ir visu nodokļa maksātāja veikto darījumu gada apgrozījuma summa (bez nodokļa), kas izriet no 2. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētās saimnieciskās darbības veikšanas, kā arī ar nodokli neapliekamas subsīdijas, kas nav paredzētas ražošanas līdzekļu iegādei”*.
- 25 Tomēr minētā 23. panta 5. punktā ir paredzētas atkāpes no šīs normas, no šā aprēķina izslēdzot arī *“finanšu darījumiem, kuriem ir gadījuma raksturs salīdzinājumā ar nodokļa maksātāja darbību”*, un tas nozīmē, ka šajās situācijās var atskaitīt visu priekšnodokli par to preču vai pakalpojumu iegādi, kas tiek izmantoti abu veidu darījumu veikšanai.
- 26 Strīds starp pusēm attiecas uz šo darījumu klasificēšanu, jo prasītāja norāda, ka tās situācija ietilpst minētā 5. punkta piemērošanas jomā, jo garantijas pagarinājuma pārdošanas darījumi ir jākvalificē kā *“finanšu darījumi”* un tiem ir gadījuma raksturs salīdzinājumā ar tās galveno darbību – sadzīves tehnikas pārdošanu, savukārt AT uzskata, ka minētos darījumus nevar kvalificēt kā *“finanšu”* darījumus un ka tie neesot gadījuma rakstura.
- 27 Tā kā izskatāmā lieta attiecas uz Savienības tiesību normu interpretāciju, puses jautā, vai Eiropas Savienības Tiesai ir jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 28 Ja rodas jautājums par Eiropas Savienības tiesību interpretāciju vai piemērošanu, valsts tiesām ir pienākums vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Tomēr, ja Savienības tiesības ir skaidras un ja Tiesas judikatūrā ir bijis precedents, šāda apspriešanās nav nepieciešama.
- 29 Kā izriet no ziņojuma par nodokļu pārbaudi, AT nostāja apstrīdētajos nodokļa aprēķinos ir balstīta uz divējāda pamata, proti, tā uzskata, ka neiespējamība no

atskaitāmās daļas aprēķina izslēgt apgrozījuma summu, kas iegūta no garantijas pagarinājuma pārdošanas, izriet ne tikai no tā, ka šādi darījumi nav finanšu darījumi, bet arī no tā, ka darījumiem ir gadījuma raksturs saskaņā ar *CIVA* 23. panta 5. punktā un PVN direktīvas 174. panta 2. punkta b) un c) apakšpunktā noteikto.

- 30 Tādējādi ir jāizvērtē abu apstrīdētajos aprēķinos *AT* minēto pamatu tiesiskums. Savukārt, lai lemtu par to, vai ir jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesai, ir jāizvērtē, vai Savienības tiesību piemērošana ir nepieciešama, lai iztiesātu šo lietu, un vai Tiesas judikatūrā ir piedāvāts skaidrs risinājums vai šis jautājums jau ir ticis izskatīts, jo šajās situācijās lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – kā noteikts 1982. gada 6. oktobra spriedumā *CILFIT* (283/81, EU:C:1982:335) – nav jāiesniedz.
- 31 Tiesas pastāvīgās judikatūras atziņa ir tāda, ka “pakalpojums ir uzskatāms par galvenā pakalpojuma papildpakalpojumu, ja tas pats par sevi nav klienta mērķis, bet veids, kā ar labākiem nosacījumiem gūt labumu no pakalpojumu sniedzēja galvenā pakalpojuma” (spriedums, 1999. gada 25. februāris, *Card Protection Plan Ltd (CPP)*, C-349/96, EU:C:1999:93, 30. punkts).
- 32 Tāpat Tiesa ir nospriedusi, ka saimniecisku darbību nevar kvalificēt kā “gadījuma” Sestās direktīvas 19. panta 2. punkta nozīmē, ja tā ir tiešs, pastāvīgs un nepieciešams turpinājums uzņēmuma ar nodokli apliekamajai darbībai (spriedums, 1996. gada 11. jūlijs, *Régie dauphinoise*, C-306/94, EU:C:1996:290, 22. punkts) vai ja tā ietver ar PVN apliekamu preču un pakalpojumu izmantošanu ievērojamā apmērā (spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, 76. punkts, un 2009. gada 29. oktobris, *NC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669).
- 33 Izskatāmajā lietā prasītāja galvenokārt nodarbojas ar sadzīves tehnikas piegādi. Papilddarbības (piemēram, pakalpojumi saistībā ar kredīta saņemšanu, pārvadājumi, instalēšana/montāža un demonstrēšana dzīvesvietā, kā arī garantijas pagarinājuma pārdošana) klientu skatījumā ir nevis pašmērķis, bet gan līdzeklis, lai klients ar labākiem nosacījumiem gūtu labumu no pakalpojuma sniedzēja pamatpakalpojuma, kas ir sadzīves tehnikas piegāde ar sākotnējo garantiju.
- 34 Minētajā spriedumā *EDM* ir teikts, ka, “lai arī ienākumi, kas gūti no šādām finanšu darbībām, kas ietilpst Sestās direktīvas piemērošanas jomā, var būt kritērijs, ka šādas darbības nevar uzskatīt par “gadījuma rakstura darījumiem” minētās normas izpratnē, tas, ka attiecīgais uzņēmums no šādām darbībām gūst lielākus ienākumus nekā no darbības, ko uzņēmums norādījis kā pamata darbību, pats par sevi vien nenozīmē, ka šādas darbības nevar kvalificēt kā “gadījuma rakstura darījumus”” (78. punkts).
- 35 No šīs judikatūras izriet, ka Savienības tiesībās nav rodams pamatojums *AT* aizstāvētajam apgalvojumam, ka “šo darījumu ikdienišķums [...] pilnībā izslēdz iespēju uzskatīt nodokļa maksātāja darbību par gadījuma rakstura darbību” un ka

šie darījumi nav kvalificējami kā gadījuma rakstura darījumi tāpēc, ka tie tiek “veikti kā parasti, un turklāt tie ir būtiska gūto ieņēmumu sastāvdaļa, bez kuras tiktu apdraudēta uzņēmuma dzīvotspēja”.

- 36 Šajā gadījumā apjoms, kādā garantijas pagarinājuma pārdošanas darbībai tiek atvēlēti dažādiem nolūkiem paredzētie resursi, proti, 0,62 % no prasītājas izmantoto ar PVN apliekamo preču vai pakalpojumu kopējās vērtības, ir acīmredzami niecīgs, tāpēc ir pamats garantijas pagarinājuma pārdošanas darbību uzskatīt par gadījuma rakstura darbību salīdzinājumā ar tās galveno nodarbošanos – sadzīves tehnikas tirdzniecību.
- 37 Tādējādi AT nostāja, ka garantijas pagarinājuma pārdošanas darbība nav gadījuma rakstura darbība, ir balstīta uz kļūdu faktisko apstākļu vērtējumā, uzskatot, ka bez garantijas pagarinājuma pārdošanas darbības varētu “tikt apdraudēta uzņēmuma dzīvotspēja”, kas gan neatbilst realitātei; šā iemesla dēļ iesniedzējtiesa savā nolēmumā par faktiskajiem apstākļiem ir nospriedusi, ka “nav pierādīts, ka prasītājas dzīvotspēja ir atkarīga no garantijas pagarinājuma pārdošanas, ne arī tas, ka prasītāja uzņēmējdarbības modelis nevar darboties bez garantijas pagarinājuma pārdošanas”.
- 38 Tomēr ar šo konstatējumu nepietiek, lai secinātu, ka šie aprēķini ir jāatceļ, jo AT tos pamato arī apstākļi, ka garantijas pagarinājuma pārdošanu nevar kvalificēt kā “finanšu darījumu” saskaņā ar CIVA 23. panta 5. punktu un PVN direktīvas 174. panta 2. punktu.
- 39 Tādējādi pēc tam, kad ir konstatēts, ka garantijas pagarinājuma pārdošanai ir gadījuma raksturs salīdzinājumā ar prasītājas veikto darbību – sadzīves tehnikas tirdzniecību, ir jānoskaidro, vai tā ir “finanšu darījumi”, jo saskaņā ar CIVA 23. panta 5. punktu no atskaitāmās daļas aprēķina ir izslēgti tikai šie darījumi.
- 40 Lai arī strīds ir tieši par valsts tiesību normas interpretāciju, rodas jautājums arī par Savienības tiesību interpretāciju, jo ar 23. panta 5. punktu valsts tiesībās ir transponēts PVN direktīvas 174. panta 2. punkta b) apakšpunkts.
- 41 Nav zināma Tiesas līdzšinējā judikatūru jautājumā par to, vai garantijas pagarināšanas darījumi ir finanšu darījumi, un arī dzan nav gluži skaidrs, kā uz šo jautājumu būtu atbildams.
- 42 Prasītājas apgalvojumi, ka apdrošināšanas darījumi esot iekļaujami jēdzienā “finanšu darījumi” vai vismaz pielīdzināmi “finanšu darījumiem” saskaņā ar PVN neitralitātes un konkurences neizkropļošanas principiem, patiesībā izrādās esam relevanti.
- 43 Tomēr AT minēto apstākli, ka PVN direktīvas 174. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir atsauce uz “135. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā minētajiem darījumiem” un nevis uz darījumiem, kas minēti nupat minētās normas a) apakšpunktā, kurā ir paredzēts atbrīvojums no nodokļa “apdrošināšanas un pārāpdrošināšanas darījum[iem], tostarp ar tiem saistīt[iem] pakalpojum[iem], ko veic

apdrošināšanas māklēri un apdrošināšanas aģenti”, var interpretēt kā izpausmi tiesību aktos paustajam nodomam no atskaitāmās daļas aprēķina neizslēgt apdrošināšanas darījumu apgrozījumu.

- 44 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir pamats iesniegt Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Formulējot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, iesniedzējtiesa ir ņēmusi vērā to, ko tā jau nospriedusi jautājumā par to, vai garantijas pagarinājuma pārdošanas darbība ir gadījuma rakstura darbība.

DARBA VERSIJA